جامعة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
فرع النقود و المالية
(نظام جديد)

الموضوع:

نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي

من إعداد الطالب:
محمد عباس محرزي

تحت إشراف:
الدكتور محمود حميدات

أعضاء لجنة المناقشة و التحكيم

الأستاذ الدكتور: عبد المجيد قدي	رئيسا
الأستاذ الدكتور: محمود حميدات	مقررا
الأستاذ الدكتور: أحمد باشي	عضوا ممتحنا
الأستاذ الدكتور: رابح زبيري	عضوا ممتحنا
الأستاذ الدكتور: عز الدين بلقاسم ناصر	عضوا ممتحنا
الأستاذ الدكتور: مراد ناصر	عضوا ممتحنا

2005-2001

الإهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

إلى الذي أحمل اسمه، عمي الطالب الشهيد محمد محرزي المدعو عباس و إلى جميع شهداء الجزائر؛

إلى روح جدي أحمد الزين، لعشقه للعلم و لدروبه؛

إلى والدي العزيز الحاج عبد القادر، الأب الذي وجدته دائما في سندي والذي أنار لي مسالك العلم و التعلم؛

إلى والدتي فتيحة، التي قالت لنا يوما "نجاحكم يا أولادي يزيدني شبابا وشبابا"؛

إلى عمي العزيز إبراهيم عرفانا لجميله و حسن صنيعه؛

إلى شريكة حياتي و أم أولادي، مع أجمل معاني الحب والعرفان؛

إلى ولديّ سامي و لطفي جعلهم الله ذخرا لهذه الأمة؛

إلى اخوتي في الغربة منير و جلال أعانهم الله على مجالدتها، إلى وليد ، رفيق و زينب؛

إلى أصهاري، الحاج عمر و الحاجة فضيلة، الذين صرنا منهم وصاروا منا؛

إلى روح العم العزيز محمد سلاطنية المجاهد و المثقف؛

إلى جميع أفراد العائلة؛

إلى أصدقائي، إلى الإنسانية؛

التشكرات

أتقدم بخالص الشكر و الامتنان إلى الأستاذ الدكتور محمود حميدات الذي قبل الإشراف على هذا العمل رغم مشاغله الكثيرة بحكم مسؤولياته؛

تشكراتي كذلك إلى أبو لؤي الذي ساعدني و أعانني في إنجاز هذا العمل بأفكاره و توجيهاته و نصائحه و تدخلاته،

تشكراتي إلى أخي جلال الذي لم يبخل علي بالمراجع و الوثائق ذات الصلة بهذا البحث؛

تشكراتي كذلك إلى المشرفين و عمال مكتبة المعهد الوطني للتجارة، مكتبة المديرية العامة للضرائب، مكتبة أكاديمية العلوم الجبائية بكوالالمبور– ماليزيا؛

إلى جميع من ساهم في إعداد بحثي من قريب أو من بعيد......شكرا

محتويات البحث

أرقام

الصفحات

قائمة الأطر

قائمة الأشكال

قـــائــمـــة الــجــداول

قائمة الملاحق

قائمة المختصرات

ACP : pays d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique
ALENA : Accord de Libre Echange Nord Américain
AMI : Accord Multilatéral d'Investissement
ANCOM: Andin Common Market
APEC: Asia Pacific Economic Cooperation
ASEAN: Asean South East Association Nations
ASEM: Asia Europe Meeting
CACM: Central America Common Market
CARICOM : Caribbean Community
CECA : Communauté européenne du Charbon et de l'Acier
CNUCED : Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement
CUSTA: Canada United States Trade Area
EAFT: European Association Free Trade
FMI: Fonds Monétaire Internationale
GATT: General Agreement on Tariffs and Trade
MCCA : Mercado comun del Central America/Marché Commun de l'Amérique Centrale
MERCOSUR : Mercado comun del sur/ marché commun de l'Amérique du Sud
NAFTA: North American Free Trade Area
NPF : la Nation la Plus Favorisée
OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique
OMC : Organisation Mondiale du Commerce
PECO : Pays de L'Europe Centrale et Orientale
SADC : Southern African Development Community
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
UE : Union Européenne
UMA : Union du Maghreb Arabe

المقدمة العامة

أولا – مشكلة البحث:

تسعى معظم دول العالم نحو إقامة تجمعات إقليمية، من أجل الاستفادة من القيم المضافة و المزايا التي قد تنشئها مثل هذه التكتلات، و منها تحرير انتقال البضائع والسلع وعوامل الإنتاج، توحيد المعايير التقنية، تنسيق السياسات الاقتصادية، كالسياسة الضريبية، و الهادفة إلى تحفيز التنمية الاقتصادية و ترقية المبادلات التجارية و بالتالي تحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في التكامل الإقليمي.

يشكل تنسيق الأنظمة الضريبية إحدى الأدوات الرئيسية في بناء التكامل الإقليمي، حيث بقدر ما يكون التنسيق الضريبي محكما و متينا بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على اقتصاديات الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي.

يساهم التنسيق الضريبي في تفعيل مقدرة التكامل الاقتصادي على استقطاب رؤوس الأموال و الاستثمارات الضرورية للدول الأعضاء و إنعاش المبادلات التجارية البينية وتقوية مركزها في ساحة التجارة الدولية ككل، كما يسمح التنسيق الضريبي بتفادي المنافسة الضريبية المضرّة بمصالح هذا التكامل، هذه المنافسة التي تؤدي إلى تسابق كلّ دولة عضو في تقديم الامتيازات و التحفيزات الجبائية المغرية مقارنة بالدول الأخرى، وهو ما يشكل إحدى التحديات الضريبية الرئيسية التي تقف في مواجهة التجمعات الاقتصادية الإقليمية.

تمثل مسألة التكامل الإقليمي لدول المغرب العربي (ليبيا، تونس، الجزائر، المغرب وموريتانيا) أمرا بالغ الأهميّة.و قد ارتبطت هذه الدول بمعاهدة مراكش المؤسسة لاتحاد المغرب العربي، الذي تعرف مسيرته اضطرابا كبيرا إن لم نقل أنّ ديناميته قد شلّت تماما بفعل متغيرات و معطيات خارج الدائرة الاقتصادية (سياسية أساسا)، ولم تحترم فيها آجال إحلال مراحل التكامل الاقتصادي.مما دفع العديد من المؤسسات الاقتصادية العالمية و الجهوية و الجامعات المغاربية و الأجنبية إلى تنظيم ندوات وملتقيات لدراسة وضعية التكامل الاقتصادي المغاربي و البحث في أدوات و وسائل تفعليه مع محاولة تحديد كلفة عدم إقامته و آثار ذلك على اقتصاديات دول المنطقة.

تكمن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها في هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يمكن أن يساهم التنسيق الضريبي في تجسيد تكامل اقتصادي مغاربي؟

يجرنا هذا السؤال الرئيسي إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي الآثار المحتملة للتكامل الاقتصادي على الاقتصاديات المغاربية؟
2. ما هي التحديات الضريبية التي يمكن أن يواجهها أي تكامل اقتصادي بصفة عامة و اتحاد المغرب العربي بصفة خاصة؟
3. ما هي شروط و مجالات و آثار التنسيق الضريبي؟
4. ما هي درجات التماثل و الاختلاف بين الأنظمة الضريبية المغاربية؟
5. ماهي الدوافع القانونية و الاقتصادية لإقامة تنسيق ضريبي مغاربي؟
6. ما هي الخطوات العملية و التقنية لإقامة تنسيق بين الأنظمة الضريبية المغاربية؟

ثانيا- فرضيات البحث:

تتمثل الفرضيات التي نعمل على اختبار صحتها فيما يلي:

1. يشكل التكامل الاقتصادي المغاربي مجالا لتحقيق التنمية الاقتصادية و مسلكا لمواكبة تطورّ التكتلات الاقتصادية الأخرى؛
2. يعتبر التنسيق الضريبي من أنجع الأدوات المستعملة على مستوى التكتلات الإقليمية من أجل ترقية الاستثمارات و تفعيل التجارة البينية فيما بين الدول العضوة بصفة عامة و داخل المنطقة المغاربية بصفة خاصة؛
3. تتماثل الأنظمة الضريبية المغاربية إلى حدّ بعيد، بحكم تركيبتها و تطورّها في نفس الظروف التاريخية و الاقتصادية؛

4. يعتبر إحلال نظام مركزي لتبادل المعلومات بين إدارات الضرائب المغاربية، إحدى الأدوات الرئيسية لتجسيد مشروع التنسيق الضريبي؛
5. يمكن تحقيق تنسيق ضريبي في ظلّ اختلاف الأنظمة الضريبية و تفاوت الأهمية النسبية للجباية العادية بالنسبة لكل دولة؛

ثالثا- أهمية البحث:

تظهر أهميّة البحث في كون التنسيق الضريبي بين الدول أداة هامة من أجل إزالة الاختلافات بين الأنظمة و التشريعات الجبائية، حتى تصبح منسجمة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية. و ذلك بهدف ضمان حياد الضريبة اتجاه التجارة الدولية لدول التكامل، وتفادي العقبات التي تحول دون التنقل الحرّ للأشخاص والسلع والخدمات و رأس المال بين الدول الأعضاء، حيث أن الضريبة إذا تجاوزت دورها الحيادي فإنها تؤثر على التوزيع الجغرافي و حصة كل دولة من هذه التجارة، و لا تحقق التوزيع الأمثل لهذه التجارة بين الدول، لذلك كان للتنسيق الضريبي أهميّته في تخليص الضريبة من الآثار السلبية و وضعها في إطارها المحايد لضمان نجاح التكتلات الاقتصادية.

رابعا- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

1. تناول أسس التكامل الاقتصادي الإقليمي و إمكانية تجسيده في منطقة المغرب العربي و العوامل و الأدوات المساهمة في تفعيله؛
2. تحديد التحديات الضريبية التي قد تواجه مسار أي تكامل إقليمي، لما قد تحدثه من عرقلة تدفقات عوامل الإنتاج و حركة المبادلات التجارية داخل المنطقة المعنية بالتكامل؛

3. معالجة إشكالية التنسيق الضريبي، وذلك بالتطرق إلى مختلف جوانبه: مفهوم التنسيق الضريبي، دوافعه و أسسه و كيفيات تطبيقه؛
4. إبراز وقع التنسيق الضريبي على الاقتصاديات المغاربية، وذلك بالتطرّق إلى مختلف الآثار الناتجة عنه؛
5. تشخيص الأنظمة الضريبية المغاربية الحالية، من أجل تحديد العناصر المعوقة لعملها و الحكم على مقدرتها في تشكيل تنسيق ضريبي فيما بينها؛

خامسا- محددّات الدراسة:

بغرض معالجة الإشكالية المقترحة و تحقيق أهدافها، نضع إطارا يحدّد دراستنا ويتمثل في الحدود التالية:

- نظرا لاحتواء بعض الأنظمة الضريبية المغاربية على جباية عادية وجباية بترولية (خاصة الجزائر و ليبيا)، سنقتصر في بحثنا هذا على دراسة الجباية العادية دون غيرها؛
- تحديد مجال البحث زمنيا في الفترة الممتدة من 1990 إلى 2004، وهي الفترة التي شهدت، و لا زالت إلى يومنا هذا، إصلاحات اقتصادية عديدة، خصوصا الإصلاح الضريبي، مسّت البلدان المغاربية من أجل مواكبة التطورات الجديدة المفروضة من طرف المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي و البنك العالمي)؛
- عند تعرضنا إلى تشخيص الأنظمة الضريبية المغاربية و إمكانية التنسيق الضريبي فيما بينها، نكتفي بتحليل التشريعات و القوانين الضريبية المغاربية، دون قوانين الاستثمارات، لاعتقادنا أن الأهم في التنسيق هو تماثل الأوعية الضريبية و القواعد المسيرة لها.

سادسا- مبررات و دوافع اختيار الموضوع:

توجد عدّة دوافع جعلتنا نختار هذا الموضوع دون غيره، نجملها فيما يلي:

1. الأهمية التي يتضمنها الموضوع، كونه يعالج إمكانية التنسيق بين الأنظمة الضريبية في دول المغرب العربي و مدى مساهمة هذه السياسة في التكامل الاقتصادي للمنطقة المغاربية، في ظرف يتسم بنزعة دول العالم للتكتل إقليميا لما في ذلك من مزايا اقتصادية و حتى استراتيجية هامة؛
2. قلّة الدراسات التي عالجت موضوع التنسيق الضريبي في إطار التكتلات الاقتصادية و تقييم مساهمته في إقامة تكامل إقليمي؛
3. ميل الباحث إلى البحث و الدراسة في موضوع الضرائب بصفة عامّة و الجباية الدولية بصفة خاصة، ما دام أنّه موظف في المديرية العامة للضرائب، وقد سبق له التعرّض إلى موضوع الضريبة من زاوية أخرى في إطار مذكرّة الماجستير.

سابعا- المنهج و الأدوات المستعملة في البحث:

للإجابة على إشكالية البحث و اختبار صحة الفرضيات المتبناة، و نظرا لطبيعة البحث، استخدمنا منهجا وصفيا تحليليا، حيث استعرضنا عناصر و مراحل التكامل الإقليمي وواقع التكامل الاقتصادي لبلدان المغرب العربي و تكلفة عدم تجسيده. بالإضافة إلى استعراض التحديات الضريبية التي يمكن أن يواجهها أي تكامل إقليمي والتي إن لم يتم معالجتها بصورة فعالة تعرّض مثل هذا التكامل إلى التصدع، و يظهر في هذا الإطار التنسيق الضريبي كإحدى الوسائل المساهمة في اجتياز العقبات ذات الطابع الضريبي والمساهمة في إنجاح التكامل الإقليمي، كما قمنا بتشخيص حالة الأنظمة الضريبية المغاربية و إمكانية إقامة تنسيق فيما بينها.

و قد استعنا في دراستنا بالأدوات التالية:

- التقارير و الدراسات و الإحصائيات المتعلقة بالمناخ الاقتصادي و الضريبي في المغرب العربي، بغية تحديد إمكانيات تحقيق تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية؛
- القوانين و التشريعات المتعلقة باتحاد المغرب العربي كهيئة إقليمية، إلى جانب تلك الخاصة بالمجالات الاقتصادية و الضريبية لبلدان المغرب العربي.

ثامنا- الدراسات السابقة للموضوع:

حسب علم الباحث، تتمثل الدراسات و الأبحاث، ذات الصلة بموضوعنا فيما يلي:

عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988-1995". البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة مقدمة على مستوى معهد العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر سنة 1995. عالجت إشكالية البحث مكانة الضريبة و دورها في تمويل الخزينة العمومية في ظل الإصلاحات التي مست الاقتصاد الجزائري، التي شرع فيها منذ نهاية سنوات الثمانينيات. من مميزات أطروحة البحث، متانة الأسلوب في عرض الإشكالية و التسلسل المنطقي للأفكار الرئيسية للبحث، بشكل جعل الأطروحة إحدى المراجع الأساسية للبحث الأكاديمي في جامعة الجزائر. الملفت للانتباه، أنها من الدراسات القليلة آنذاك التي كان لها السبق في معالجة أداء الإصلاح الضريبي في الجزائر بمختلف أبعاده، بما في ذلك البعد الدولي. إلا أن البحث لم يتناول موضوع التنسيق الضريبي إلا بشكل جزئي، ولم يعالج إشكالية التنسيق الضريبي في إقامة التجمعات الإقليمية الاقتصادية سوى في حدود ضيّقة.

ناصر مراد: ***"فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرّب- دراسة حالة الجزائر"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة تمّ تقديمها على مستوى كليّة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002. عالجت إشكالية البحث آثار التهرّب الضريبي على أداء النظم الضريبية، مستعملا في ذلك مقاربة نظرية وتطبيقية على النظام الجبائي الجزائري، حيث أظهر الباحث مقدرة كبيرة في استعمال الأدوات النظرية في تحليل عمل النظام الضريبي الجزائري، من أجل استخراج النتائج التي تهمّ بحثه، و ما ساعده في ذلك إلمامه بالعمل الضريبي في إدارة الضرائب، كونه كان إحدى موظفيها في السابق. تطرّق الباحث إلى البعد الدولي في التهرب الضريبي دون التفصيل فيه، و لم يذكر مدى مساهمة التهرب الضريبي الدولي في دعم التنسيق الضريبي، خاصة على مستوى التجمعات الاقتصادية الإقليمية.***

يوسف أوسيدهم، "عصرنة الأنظمة الجبائية المغاربية"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في القانون مقدمة على مستوى كلية القانون بجامعة ليون 3 الفرنسية سنة 2001. عالج الباحث كيفيات تأثير تطوير و إصلاح الأنظمة الضريبية في منطقة المغرب العربي على تحقيق التنمية الاقتصادية، مبرزا التطورات التي عرفتها هذه الأنظمة منذ استقلال البلدان المغرب العربي، والأسباب التي دفعتها إلى مباشرة هذه الإصلاحات. كما تطرق الباحث في جزء من دراسته إلى التنسيق الضريبي كإحدى الحلول المقدمة من أجل بناء التكامل الاقتصادي المغاربي.إلا أن البحث و بسبب كونه دراسة قانونية افتقر إلى المعطيات الكمية الإحصائية في معالجته لموضوعه مما قلل من أهمية التحاليل المقدمة.

محمد فاضل بن عمران، "تنسيق الرسم على القيمة المضافة في منظور التكامل المغاربي"، أطروحة دكتوراه في القانون مقدمة على مستوى كلية جان موني (Jean MONNET)، بجامعة باريس 11 الفرنسية سنة 1996. تعتبر من بين الدراسات القلائل التي عالجت موضوع التنسيق الضريبي في منطقة المغرب العربي في مجال الرسم على القيمة المضافة، أين أراد الباحث القيام بمحاكاة النموذج الأوروبي في التنسيق الضريبي محاولا تطبيقه على الواقع المغاربي. إلا أن الباحث قام

بتركيز جميع تحاليله على تنسيق الرسم على القيمة المضافة دون التطرق إلى الضرائب المباشرة.

العربي كانون، " السياسات النقدية والمالية و الجبائية لدول اتحاد المغرب العربي"، دراسة منجزة بتكليف من الأمانة العامة لاتحاد المغرب العربي وبمساهمة البنك الإسلامي للتنمية سنة 1996. تناولت هذه الدراسة في القسم المتعلق بالسياسات الجبائية، تحاليلا وصفية حول واقع الأنظمة الضريبية المغاربية و أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها، و التأثيرات الخارجية على أدائها و تطورّها. إلا أن الدراسة لم تتطرق إلى التنسيق الضريبي كإحدى أدوات التكامل الاقتصادي المغاربي إلى جانب غياب تحليل لهيكلة الاقتصاديات المغاربية و مدى تأثرها بالمعوقات الضريبية.

طرفاني عتيقة: ***" التكامل الاقتصادي: حالة اتحاد المغرب العربي"، البحث عبارة عن رسالة ماجستير، قدمت لمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر سنة 1996. تميّز هذا البحث بغزارة الأفكار من جانب الطرح النظري لموضوع التكامل الاقتصادي للبلدان المغاربية، و اعتمادها، آنذاك، على مراجع مهمّة صادرة عن مختلف المؤسسات المالية الدولية المتعلّقة بموضوع البحث. عالجت الباحثة موضوع التنسيق بصفة سطحية، و أدمجته في إطار توحيد السياسات الاقتصادية الكليّة، ولم تبرز بصفة واضحة، القيمة المضافة التي يمكن أن يقدمها هذا التوحيد اتجاه التكامل الإقليمي.***

حمودي ولد شيخنا: ***" السياسة الضريبية في موريتانيا"، البحث عبارة عن مذكرّة ماجستير، مقدمة على مستوى كليّة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر، سنة 2002. ركزّ الباحث عمله على تقييم الإصلاحات الضريبية المطبّقة في موريتانيا، خلال فترة التسعينيات، من الناحية التشريعية و التقنية. لم يتناول الباحث البعد الدولي للنظام الضريبي الموريتاني و لم يدرج إمكانية إقامة تنسيق ضريبي في منطقة المغرب العربي.***

فريد باسعيد والحاج: ***" دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، مع دراسة البعد الدولي للإصلاح الضريبي في الجزائر، خلال الفترة 1992-2004"، البحث عبارة عن مذكرّة ماجستير مقدمة لكليّة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004. قام الباحث من***

خلال هذه الدراسة، بإبراز دور الضريبة على المستوى الدولي، من ناحية مفهومها، ظواهرها و آثارها، أي أنه قام برسم إطار في غاية الوضوح لأداء الجباية الدولية، وروابط الإصلاح الضريبي، المطبق في الجزائر، بما يقع من تحولات في محيطها الإقليمي و الدولي.تطرّق الباحث من خلال هذه الدراسة، لموضوع التنسيق الضريبي الدولي و دوره في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر على المستوى الإقليمي، بصفة عامة، كما عالج إمكانية إقامة تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، رغم أن الباحث لم يقدّم جميع عناصره و كيفية مساهمة التنسيق الضريبي في بناء هذا التكامل و اكتفى بتقديم موجز لهذا الموضوع.

تاسعا- مساهمة البحث:

يتناول البحث مساهمة التنسيق الضريبي في إقامة التكامل الاقتصادي المغاربي، مع معالجة ظاهرة التكامل الإقليمي، بدراسة مراحله و آثاره و تقديم بعض نماذجه، إلى جانب إبراز التحديات الضريبية التي يمكن أن تواجهه و كيفيات رفعها و تخطيها، ويمكن أن يكون التنسيق الضريبي إحدى الأدوات أو الكيفيات التي قد يعتمد عليها التكتل الاقتصادي في تحقيق تنميته الاقتصادية و زيادة رفاهيته. و هذا ما سنحاول إبرازه في إطار اتحاد المغرب العربي، إلى جانب دراسة الأساليب التقنية التي يمكن الاعتماد عليها من أجل تنسيق الأنظمة الضريبية المغاربية فيما بينها بما يتطلّبه تكامل بلدان المنطقة.

عاشرا- خطّة البحث:

لقد تمّ تقسيم البحث إلى خمسة فصول ، تعرّضنا في **الفصل الأول** إلى التكامل الإقليمي، وذلك من خلال توضيح مفهومه و أهميّته ، مراحله و آثاره مع تقديم بعض النماذج الناجحة للتكتلات الإقليمية، بالإضافة إلى تشخيص مسار التكامل الاقتصادي المغاربي، و استعراض أطره القانونية و العقبات التي تحول دون إتمامه و التكلفة الناجمة عن عدم تحقيقه في ظلّ المعطيات الدولية الراهنة. و يكتسي هذا الفصل أهمية بالغة مادام أنه يبرز موقع المغرب العربي من التكامل الاقتصادي إلى جانب تحديد أدوات تفعيله.

تناولنا في **الفصل الثاني** التحديات الضريبية التي قد تواجه أي تكتل إقليمي، فغالبا ما تحدث المبادلات التجارية الدولية و حركة عوامل الإنتاج بين الأقاليم المختلفة مشاكلا ضريبية، تعرقل عمل التجمعات الاقتصادية، من بينها الازدواج الضريبي و التهرّب الضريبي الدولي و المنافسة الضريبية المضرّة. لنبيّن في هذا الإطار، مفهوم التنسيق الضريبي و شروطه و دوره وآثاره في دعم التكامل الاقتصادي مستشهدين في هذا ببعض الأمثلة الواقعية. و تبرز أهمية الفصل، في كونه يقدّم الجوانب الضريبية في إطار أنشطة التجمعات الإقليمية.

أما **الفصل الثالث** فقدمنا من خلاله واقع الأنظمة الضريبية المغاربية، مع التركيز على الإصلاحات التي مسّتها خلال السنوات الأخيرة، مع تحديد نقاط التشابه و الاختلاف فيما بينها من أجل طرح إمكانية إقامة تنسيق بين هذه الأنظمة بإجراء مقارنات حول المعدلات و الأوعية الضريبية.

تضمن **الفصل الرابع**، الدوافع التي استلزمت التنسيق الضريبي، و التي في اعتقادنا متمثلة في دوافع قانونية و أخرى اقتصادية، التي مع انعدامها يستحيل توحيد عمل ومهام إدارات الضرائب في المغرب العربي. و مادام أن التنسيق الضريبي هو حدّ للسيادة الضريبية للدولة، فمن الضروري ضبط الركائز الواجب وضعه عليها.

لنأتي إلى **الفصل الخامس** و الأخير، الذي أردنا أن نوضح من خلاله مجالات و شروط إقامة تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية، و كيفيات السهر على سيره الحسن دون أن تعترض أعماله معوقات تثبط حركة التدفقات المالية و التجارية الداخلة و الخارجة من و إلى الفضاء المغاربي، كما نتناول مساهمة التنسيق الضريبي في تحقيق التكامل الاقتصادي المرجوّ، و هذا يتأتى، خاصة و حسب ما أشرنا إليه، بإنشاء هيئات

متخصصة تعمل على ضمان نجاح هذا التنسيق، هذا الأخير مرتبط بإعداد برنامج ورزنامة لتهيئته و تنفيذه.

و نشير أننا جعلنا لكلّ فصل مقدمة جزئية نتناول فيها إحدى الأفكار المشتقة عن الإشكالية العامة للبحث، كما خصصنا في نهاية كلّ فصل خاتمة جزئية تمثل ملخصّا له.

و في الأخير، قمنا بوضع خاتمة عامّة لهذا البحث، قدمنا فيها ملخصّا عامّا للفصول الخمسة، و إعطاء النتائج التي أمكن استخراجها من حيثيات الدراسة، و التي اعتمدنا عليها في إبداء بعض التوصيات في هذا الموضوع. كما رصدنا و فتحنا آفاقا للبحث الحالي، حتى يتمكن الباحثون في مجال الضرائب و الجباية، مستقبلا من إعداد بحوث و دراسات تعمل على إثراء الموضوع المعالج.

الفصل الأول:

التكامل الاقتصادي الإقليمي

مقــدّمـــة:

يشهد العالم منذ مدّة، نشاطا متسع النطاق في مجال تكوين التكتلات الإقليمية والتجمعات الاقتصادية، سواء في إطار ثنائي أو شبه إقليمي أو إقليمي، و هو ما يعرف بعمليّة التكامل الاقتصادي، أو تجمعات لا تكتسب صفة الإقليمية المباشرة، بل تضمّ عددا من الدول ذات نهج مشترك و متماثل عبر نطاق جغرافي متسع تحدّه المحيطات، و التي سميّت بالمجالات الاقتصادية الكبرى[1] ، مع تنامي التوجه نحو تشكيل تكتلات تجمع بين دول ذات مستويات تنمية مختلفة (دول نامية و دول متقدّمة).

تسعى بلدان المغرب العربي إلى التأقلم مع هذه البيئة الدولية الجديدة، من خلال إقامة إتحاد إقليمي يوحد سياساتها و مواقفها و قراراتها الاقتصادية بشكل يكفل لها إرساء ركائز و قنوات صلبة تستفيد بها من المزايا الكثيرة الناتجة عن تكثيف التدفقات التجارية بين مختلف بقاع العالم. لكن جملة من العقبات السياسية، الاقتصادية و التقنية تحول دون تأدية هذا التكتلّ للدور المنوط به، والذي لم يفلح لا في تكوين إتحاد جمركي و لا سوق مشتركة و لا حتى منطقة تبادل حرّ مغاربية.

سنحاول من خلال هذا الفصل، الاقتراب إلى مفهوم التكامل الإقليمي من خلال تحديد المناطق الرئيسية للمبادلات التجارية العالمية و التعرّف على طبيعة التكتلات الإقليمية، أهدافها و دوافعها إلى جانب الإطلاع على تجارب بعض مناطق التكتلات الإقليمية (**المبحث الأول**)، لنتطرّق فيما بعد إلى واقع التكامل الاقتصادي المغاربي، ونحاول توقع الآثار المترتبة في حال بعث هذا المشروع من جديد خاصة على المستوى الخارجي بالإضافة إلى تحليل اقتصاديات البلدان المغاربية و تقييم قدراتها على التكامل وخلق القيمة المضافة الضرورية لإنعاش مشروع الاتحاد المغاربي، و أخيرا محاولة الكشف عن العوائق الاقتصادية التي تحول دون تشكيل هذا التكتل، لنقيّم في الأخير تكلفة عدم إقامة إتحاد للدول المغاربية(**المبحث الثاني**).

---

[1] أسامة المجدوب ،"العولمة و الإقليمية: مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2001، صفحة 49.

المبحث الأول : مناطق التكامل الإقليمي

يعبّر لفظ الإقليمية **(La Régionalisation)** المتداول في إطار الاقتصاد الدولي عن مجموع العلاقات الاقتصادية المتينة بين مجموعة من الدول المنتمية لنفس المنطقة الجغرافية[2] (أوربا، شمال أمريكا، جنوب شرق آسيا) مقارنة مع بقية العالم. و تشير الإقليمية أو تخص جميع أصناف التدفقات أو البعض منها فقط: السلع، الخدمات، عوامل الإنتاج، رؤوس الأموال، النقد. كما يمكن أن تشرك إلى جانب التكامل على مستوى الأسواق الذي قد يؤدي، خصوصا، إلى توفير السلع على مستوى كل نقاط البيع بسعر و نوعية جدّ متقاربة.

و تجدر الإشارة في هذا الإطار، أن مفهوم الإقليمية(خاصة في مجال التجارة) ليس بالمصطلح الحديث، فلقد ظهرت التوجهات المبكرّة للإقليمية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية في ظلّ عمليّة إعادة هيكلة التنظيم الدولي[3] ، فبينما ظهرت كل من الأمم المتحدة وصندوق النقد والبنك الدوليين كآليات جديدة لتسيير النظام العالمي، ظهرت في نفس المرحلة منظمات إقليمية مثل جامعة الدول العربية و منظمة الوحدة الإفريقية و منظمة الدول الأمريكية، بالإضافة إلى السوق الأوروبية المشتركة، مع ملاحظة وجود فارق كبير في مفهوم الإقليمية السائد آنذاك، الذي غلبت عليه الأسباب السياسية و الدواعي الأمنية، أو في درجات التكامل و التناسق التي تحققت في إطار كل من هذه التنظيمات الإقليمية التي تميزت بالتفاوت و التباين الشديدين، و لم تظهر نتائج ملموسة في مجال تكامل الأسواق، باستثناء السوق الأوروبية المشتركة.

لا يرتكز التكامل الاقتصادي على الحرية التامة لحركة السلع بين البلدان المعنية فقط، بل يقوم كذلك على تقسيم العمل بين البلدان العضوة في التكامل، الذي يمثل عاملا في نمّو

[2] Jean-Marc SIROEN, « La régionalisation de l'économie mondiale », Editions la Découverte, Paris, 2004, page 6.

[3] أسامة المجدوب، مرجع سابق ذكره، صفحة 52.

المبادلات التجارية المرتكز على التخصّص الإنتاجي ، إضافة إلى ذلك، يتصّف كلّ تكتّل بنوع من التمييز في المعاملة التجارية اتجاه البلدان الموجودة خارج نطاقه.

كما يجب علينا أن نفرّق بين التكامل الاقتصادي و التعاون الاقتصادي بين الدول، ويشير المصطلح الأخير إلى حفاظ كلّ بلد على استقلاليته فيما يتعلّق بسياسته الاقتصادية الوطنية حيث تكتفي البلدان المتعاونة بتوحيد جهودها بغرض تحقيق عملية مشتركة تكون فيها الأهداف محددّة بدّقة وواقعية. عكس التكامل الاقتصادي الذي يستدعي مبادرة كل دولة عضو في المجموعة و المعنية بالاتحاد إلى تأسيس و تطبيق سياسات اقتصادية مشتركة تديرها بشكل منجسم يتوافق مع أهداف الإستراتيجية التكاملية.

كما يجدر بنا أن نفرّق بين التكامل من خلال السوق و الذي له كهدف رئيسي تحقيق أو إقامة سوق مشتركة بين البلدان الأعضاء مع بقائها مستقلّة في مجال الإنتاج، و يتمثل الشرط الأساسي لهذا النوع من التكامل في رفع كل الحواجز التي قد تعرقل حركة البضائع والسلع، بينما يتحقق التكامل من خلال الإنتاج من خلال نشاط إنتاجي مشترك (شركة مختلطة) ويكون التكامل عبر هذه القناة أكثر عمقا بسبب اعتماده على تقسيم أمثل للعمل بين البلدان الأعضاء أي التخصص في قطاع إنتاجي معين. [4]

من هذا المنطلق، سنقوم بدراسة العناصر الرئيسية المفسرّة لظاهرة التكامل الجهوي، حيث سنحاول تحديد مكانة مناطق التكامل في التجارة العالمية (**المطلب الأول**) لنقدّم بعدها أنماط وأصناف التكامل الإقليمي (**المطلب الثاني**) لنأتي في الأخير لاستعراض تجارب أهم التكتلات الإقليمية في العالم (**المطلب الثالث**).

[4] Abdemadjid BOUZIDI, « l'intégration économique Maghrébine : réalités et perspectives » in panorama des économies Maghrébines contemporaines, Revue du Centre National et d'Analyses pour la Planification, Editions ENAG, Alger, Algérie, 1991, page 126.

المطلب الأول :مكانة مناطق التكامل في التجارة العالمية.

قد يعتبر التكامل الإقليمي، عادة، ظاهرة عفوية، تحفزّها عوامل عدّة كالقرب الجغرافي و الثقافي أو حتى الروابط التاريخية المتوارثة، فمثلا كانت ستعرف المبادلات بين البلدان الأوروبية مستواها الأمثل، حتى و لم تبرم معاهدة روما سنة 1957 التي أنشأت بموجبها المجموعة الاقتصادية الأوروبية[5].

أولا - كثافة المبادلات داخل المناطق:

يمكن دراسة كثافة المبادلات من خلال عنصرين، يتعلق الأول بالانتماء إلى منطقة جغرافية معينة و يرتبط الثاني بالاتفاقيات التجارية المبرمة بين مختلف البلدان.

أ- كثافة المبادلات داخل المناطق الجغرافية الكبرى:

قد تظهر النزعة نحو التكتل الإقليمي من خلال تتبّع حجم المبادلات التجارية داخل المنطقة، و هذا على فترة زمنية طويلة (الجدول رقم 1)، التي يمكن ملاحظتها بشكل قوي في أوربا الغربية و الولايات المتحدة الأمريكية، بينما كانت ثابتة و مستقرّة في باقي مناطق العالم، ما عدا أوربا الشرقية و الاتحاد السوفيتي سابقا أين عرف التكامل التجاري أوجه في عهد مجلس المساعدة الاقتصادية المتبادلة الذي أسسه الاتحاد السوفيتي سنة 1949 وتم حلّه سنة 1991.و ما يمكننا تسجيله على هذا المستوى هو تميّز ظاهرة التكتل الإقليمي بثقل تكونها وعدم تقديمها لنتائج مذهلة.

إلى جانب هذا، و بتتبع معطيات الجدول رقم (1)، لم تعد الولايات المتحدة الأمريكية صاحبة الهيمنة الاقتصادية، كما كان عليه الحال في فترة الخمسينيات والستينيات، إذ نمت المجموعة الأوروبية بشكل كبير، مدعمة في ذلك بسياستها الزراعية الموحدة التي طبقت

[5] Jean-Marc SIROEN, Op. cit., Page 08.

من خلالها أعلى درجات الحماية، مما سمح بالمضي بسرعة نحو تعميق حجم التكتل فيما بينها الذي تجسد بإبرام معاهدة ماستريخت[6] .

من جهة أخرى، ظهرت اليابان رفقة دول جنوب شرق آسيا، التي لم يكن لها وزن تجاري عقب الحرب العالمية الثانية، لتصبح قوى اقتصادية مهمّة و ذات تأثير على توجهات الاقتصاد العالمي.

الجدول رقم 1: التطور التاريخي لحصة التجارة البينية (الصادرات + الواردات/2) بالنسبة لمجموع التجارة العالمية الكليّة لسبع مناطق جغرافية، (1928–2002) بالنسبة المئوية لتجارة السلع لكلّ منطقة.

	1928	1938	1948	1958	1963	1973	1983	1993	2002
أوربا الغربية	50.7	48.8	41.8	52.8	61.1	67.7	64.7	68.73	69.9
أوربا الوسطى و الشرقية و الاتحاد السوفييتي سابقا	19.0	13.2	46.4	61.2	71.3	58.8	57.3	19.7	26.8
أمريكا الشمالية	25.0	22.4	27.1	31.5	30.5	35.1	31.7	33.0	33.4
أمريكا اللاتينية	11.1	17.7	20.0	16.8	16.3	27.9	17.7	19.4	16.3
آسيا	45.5	66.4	38.9	41.1	47.0	41.6	43.0	49.7	52.6
أفريقيا	10.3	8.8	8.4	8.1	7.8	7.6	4.4	8.4	8.3
الشرق الأوسط	5.0	3.6	20.3	12.1	8.7	6.1	7.9	9.4	8.3
بقية العالم	38.7	37.4	32.9	40.6	44.1	49.3	44.2	50.4	49.8

المصدر:

Rapport annuel de l'Organisation Mondiale du Commerce : « Statistiques du commerce international », Tableau III, 2003.

[6] سميّت كذلك بسبب أن المدينة، التي احتضنت أشغال رؤساء المجموعة الأوروبية و إبرام المعاهدة الاتحاد الأوروبي، اسمها ماستريخت و كان ذلك في 07 فيفري 1992 و الواقعة جنوب شرق هولندا قريبا من الحدود البلجيكية.

ب- كثافة المبادلات داخل المناطق التجارية الكبرى:

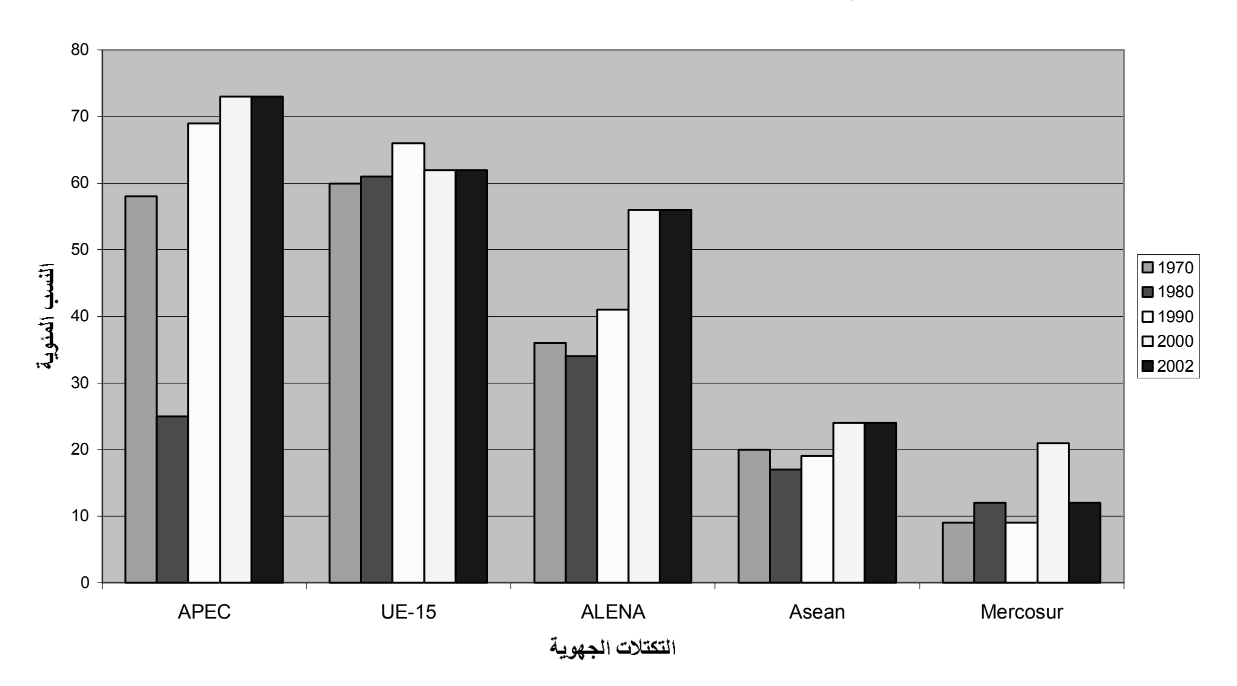
ما يمكن تسجيله في هذا الإطار، ظهور معطيات جديدة في مجال التدفقات التجارية داخل المناطق التجارية الكبرى، فقد أبدت المجموعة الأوروبية موقفا صلبا خلال مفاوضات جولة الأرغواي في إطار الجات، و انغلاق السوق الياباني أمام المنتجات الأمريكية[7] ، مما دفع الولايات المتحدّة الأمريكية إلى السعي في إقامة تجمع إقليمي خاص بها يدعم وزنها الجاري التنافسي، حيث تم الإعلان عن منطقة التجارة الحرّة تجمعها بكندا**(CUSTA)** ، ثم وسعت مجالها من خلال التفاوض حول منطقة التجارة الحرّة لأمريكا الشمالية **(NAFTA)** ، و التي انضمت إليها المكسيك في عام 1994.

و لقد شجع تحول الولايات المتحدة الأمريكية نحو الإقليمية إلى ظهور مبادرات مماثلة في شرق آسيا و غيرها من مناطق العالم، فتحولت الآسيان **(ASEAN)** من مجرّد تنظيم إقليمي إلى منطقة التجارة الحرّة للآسيان، بينما بلغ عدد التجمعات و التكتلات الاقتصادية حوالي 100 تجمع، منها 29 تجمع ظهروا منذ عام 1992 فقط، و يلاحظ أن غالبية أعضاء المنظمة العالمية للتجارة ينتمي إلى واحد أو أكثر من هذه التجمعات التي لم تعد مقتصرة على الدول المحاذية لحدود الإقليم، بل تتعداه إلى الخارج في إطار مبادرات تحمل أفكارا مشتركة دون الأخذ بعين الاعتبار المعطى الجغرافي أو الأيديولوجي.

و قد سجلت السنوات الأخيرة من القرن العشرين بعض التناقض، خاصة بالنسبة للمناطق المهيكلة في إطار اتفاقيات جهوية، حيث عرفت حصة التجارة البينية على مستوى الاتحاد الأوروبي، استقرارا و ثباتا خلال عشرية من الزمن (الشكل رقم 1)، رغم إقامة سوق مشتركة الذي كان من المفروض الانتهاء منه سنة 1993 .بينما سجلت المبادلات داخل النافتا ارتفاعا محسوسا و الذي كبحته بعض الشيء الأزمات المالية و الاقتصادية التي عرفتها البرازيل والأرجنتين.

[7] الدكتور عمر صقر، "العولمة و قضايا اقتصادية معاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، صفحة 48.

الشكل رقم 01: حصّة الصادرات البينية بالنسبة للصادرات الكلية لكل منطقة.



المصدر: تقرير المنظمة العالمية للتجارة و

World Development Indicators -2002.

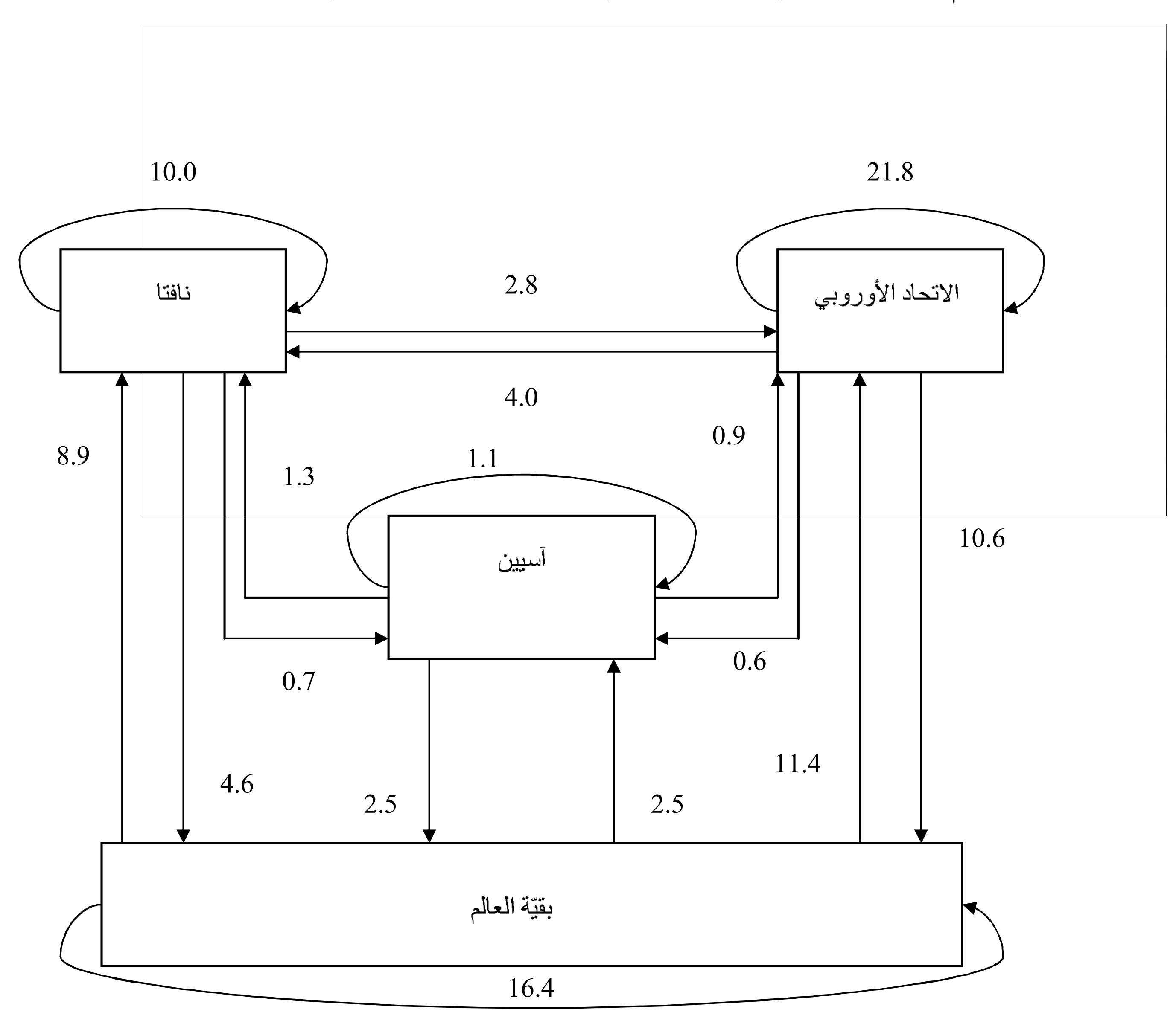
ثانيا -التجارة ما بين مناطق التكامل الإقليمي:

إذا كانت الأرقام السابقة الموضحة من خلال الشكل رقم (1)، لا تظهر التطور المذهل والمتسارع نحو تكثيف المبادلات التجارية داخل المناطق الجغرافية، لأنه راجع، و هذا عكس الوضعية التي كانت سائدة سنة 1930، لكون التكامل الإقليمي لم يمثل البديل للتجارة ما بين التكتلات الاقتصادية.نلاحظ أنه خلال هذه المرحلة، تمثل صادرات أربعة مناطق رئيسية في إطار اتفاقية للتبادل الحرّ (النافتا، الاتحاد الأوروبي،الآسيين، الميركوسور) حوالي 60 %من التجارة العالمية (الشكل رقم 2).

لكن، كما يوضحه الجدول رقم 2، تساهم كبريات المناطق الجغرافية في المبادلات التجارية العالمية بشكل أكبر من التبادلات التي تحدث على أقاليمها.

يظل هذا الانفتاح المزدوج (الداخلي و الخارجي) صحيحا بالنسبة لثلاث مناطق جغرافية كبرى المحكومة باتفاقيات جهوية: النافتا، الاتحاد الأوروبي والآسيين (الشكل رقم 2) ولا تمثل حصة التجارة العالمية التي تمارس خارج الاتفاقيات التجارية الثلاثة المذكورة سالفا سوى 16.4 % من التجارة العالمية.

الشكل رقم 2 : وجهة صادرات المناطق الكبرى بالنسبة المئوية من التجارة العالمية، 2001.



المصدر:CHELEM
Centre d'Etudes Prospectives et d'Informations Internationales, Base de données CHELEM, France, 2000.

الجدول رقم 2: مصفوفة لمبادلات جميع المنتجات سنة 1990 (بالخط السميك) و 2001 (بالنسبة المئوية للإجمالي العالمي:3.299 مليار دولار سنة 1990، 5.644 مليار دولار سنة 2001).

المناطق المستوردة / المناطق المصدّرة	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	IX
I	**6.8**	**0.9**	**3.4**	**0.4**	**0.2**	**0.5**	**1.7**	**1.4**	**0.3**	**0.5**	**16.0**
	10.3	1.1	3.0	0.4	0.1	0.4	1.1	1.3	0.6	0.4	18.7
II	**1.1**	**0.5**	**0.9**	**0.1**	**0.2**	**0.2**	**0.2**	**0.1**	**0.0**	**0.0**	**3.4**
	1.3	0.9	0.6	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0	3.5
III	**3.6**	**0.7**	**29.8**	**3.3**	**1.2**	**2.5**	**1.0**	**1.1**	**0.5**	**0.8**	**44.3**
	4.2	0.7	22.6	2.6	2.4	1.8	0.7	1.0	0.7	0.6	37.3
IV	**0.4**	**0.1**	**2.8**	**0.2**	**0.2**	**0.2**	**0.1**	**0.1**	**0.1**	**0.1**	**4.3**
	0.6	0.1	2.3	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	3.9
V	**0.1**	**0.3**	**1.3**	**0.2**	**1.4**	**0.2**	**0.1**	**0.0**	**0.1**	**0.1**	**3.8**
	0.3	0.1	2.4	0.3	1.2	0.1	0.1	0.1	0.2	0.0	4.8
VI	**1.0**	**0.2**	**2.4**	**0.2**	**0.2**	**0.7**	**0.9**	**0.6**	**0.1**	**0.3**	**6.6**
	0.9	0.1	1.7	0.1	0.0	0.6	0.8	0.9	0.2	0.2	5.8
VII	**3.0**	**0.2**	**1.7**	**0.2**	**0.1**	**0.4**	**0.0**	**2.0**	**0.5**	**0.4**	**8.7**
	2.3	0.2	1.1	0.1	0.0	0.2	0.0	1.8	0.9	0.3	7.0
VIII	**2.2**	**0.1**	**1.2**	**0.1**	**0.0**	**0.3**	**1.4**	**1.3**	**0.5**	**0.3**	**7.6**
	2.5	0.3	1.5	0.1	0.1	0.4	1.3	2.1	1.5	0.5	10.3
IX	**0.7**	**0.0**	**0.6**	**0.0**	**0.1**	**0.1**	**0.4**	**0.2**	**0.4**	**0.1**	**2.7**
	2.0	0.1	1.1	0.1	0.1	0.2	1.0	0.7	0.3	0.2	6.0
X	**0.4**	**0.0**	**0.5**	**0.0**	**0.2**	**0.3**	**0.5**	**0.4**	**0.1**	**0.3**	**2.7**
	0.5	0.0	0.5	0.0	0.0	0.3	0.3	0.4	0.2	0.3	2.8
XI	**19.3**	**2.9**	**44.5**	**4.9**	**3.7**	**5.4**	**6.3**	**7.3**	**2.6**	**3.0**	**100.0**
	25.0	3.8	36.8	4.0	4.3	4.5	5.6	8.6	4.8	2.6	100.0

مصدر الجدول رقم 2:
CHELEM
Centre d'Etudes Prospectives et d'Informations Internationales, Base de données CHELEM, France, 2000.

الترميز (تابع للجدول):
I: النافتا؛
II: أمريكا الجنوبية؛
III: الاتحاد الأوروبي؛
IV: بلدان أوربا الغربية الأخرى؛
V: أوربا الشرقية؛
VI: الشرق الأوسط و أفريقيا؛
VII: اليابان؛
VIII: اقتصاديات بلدان آسيا الناشئة؛
IX: الصين و الهند الصينية؛
X: أوقيانوسيا و دول آسيا الأخرى؛
XI: بقية دول العالم.

المطلب الثاني : طبيعة اتفاقيات التكامل الإقليمي

تعتبر الاتفاقيات الإقليمية اتفاقيات تفضيلية، مادام أنها تمنح تسهيلات لبعض البلدان من أجل الدخول لأسواق داخلية على حساب دول أخرى، و قد ترمي هذه الاتفاقيات إلى أبعد من ذلك و تعمل على إحداث تكامل على مستوى بعض السياسات، في شكل تفويض سيادة كلّ دولة لصالح هيئة فوق- وطنية[8].

و نستعرض في هذا الإطار، الطبيعة التفضيلية للاتفاقيات الإقليمية من جهة و أصناف الاتفاقيات الإقليمية من جهة أخرى.

[8] David ROLAND-HOLST et Dominique van der MENSBRUGGHE, « libéralisation commerciale et régionalisme : le cas des Amériques », article parue in Economie Internationale, revue du Centre d'Etudes Prospectives et d'Informations Internationales (CEPII), n°94-95, France, 2ème et 3ème trimestre 2003, traduit de l'anglais par Françoise Journée et reproduit dans problèmes économiques, la documentation française, n°2855, France, 07 juillet 2004, page 12.

أولا - الطبيعة التفضيلية للاتفاقيات الإقليمية:

ترتكز العلاقات التجارية على مستوى المنظمة العالمية للتجارة **(OMC)** على مبدأ راسخ:الدولة الأكثر رعاية[9]، حيث أن كل بلد مصدّر سيجد نفسه بصفة آلية مستفيدا من التعريفة الجمركية الأكثر تفضيلا، و قد أدرجت هذه المادة في العديد من الاتفاقيات الثنائية، و أعيد استعمالها سنة 1947 ضمن أحكام الاتفاقية العامة حول التجارة و التعريفة و **(GATT)** سنة 1995 و كذا عبر الاتفاقيات المبرمة في إطار المنظمة العالمية للتجارة. و يمكن أن نسوق في هذا المجال المثال التالي: إذا سمح بلد معين بدخول السيارات الأمريكية تحت تعريفة جمركية مخفضة من10% إلى 5%، يجب أن يقوم بنفس المعاملة مع جميع الدول المنتمية للمنظمة العالمية للتجارة. بالتالي ستستفيد واردات السيارات القادمة من فرنسا و اليابان و من كل بلد ينتمي إلى المنظمة العالمية للتجارة آليا من المعدل 5%.

رغم ذلك، تتضمن النصوص القانونية للمنظمة العالمية للتجارة بعض الاستثناءات و الترخيصات التي تسمح بوضع اتفاقيات تفضيلية تمييزية، حيث تدرس الهيئات المختصة على مستوى المنظمة ملائمة هذه الاتفاقيات مع القواعد المتعددة الأطراف المتفق عليها بين الدول العضوة[10].

الجدول رقم 3: أصناف الاتفاقيات التفضيلية المودعة على مستوى المنظمة العالمية للتجارة (جانفي 2004).

اتفاقية بين ثلاثة بلدان على الأقل	23 %
اتفاقية ثنائية مع الاتحاد الأوروبي	20 %

[9] La clause de la Nation la Plus Favorisée (NPF).

[10] Christian DEBLOCK , « l'OMC face au nouveau régionalisme économique », article parue in Cahiers de recherche –Centre d'Etudes Internationales et Mondialisation (CEIM),Université du Québec à Montréal (UQUAM),Canada, juin 2002, reproduit dans Problèmes Economiques, la documentation française, France, n°2855 du 07 juillet 2004, page 32.

اتفاقية ثنائية مع المجموعة الأوروبية للتبادل الحرّ	10 %
اتفاقية ثنائية مع الولايات المتحدة الأمريكية	3 %
الاتفاقيات الثنائية الأخرى	44 %

المصدر: الموقع الإليكتروني للمنظمة العالمية للتجارة www.wto.org

ثانيا -أصناف الاتفاقيات الإقليمية:_

يقوم تعريف كلمة التكامل، المستوحى من أعمال بيلا بلاسا[11] **(Bela Balassa)** على تصنيف حسب درجة التكامل المتصاعد و يمكن أن نميز الأشكال التالية للتكامل الإقليمي: جمعيات و منتديات التعاون، الاتفاقيات التفضيلية ، مناطق التبادل الحر، الاتحادات الجمركية، الأسواق المشتركة، الاتحادات النقدية.

[11]بيلا بلاسا اقتصادي مجري 1928-1997، كان أستاذ بجامعة جونس هوبكنز -بالتيمور بالولايات المتحدة الأمريكية و خبير بالبنك العالمي ، كان قد اقترح سنة 1961 مخططا للتكامل الجهوي و الذي صار فيما بعد مرجعا لمسار للتكتلات الإقليمية لعدة سنوات .و الطريق الذي اتبعته أوربا في التكامل الإقليمي الفرضيات المعالجة من طرف بلاسا.

الإطار رقم 1: *نموذج التكامل الجهوي لبيلا بلاسا (Bela Balassa)*

يصنّف مخطط بيلا بلاسا خمس مستويات للتكامل الاقتصادي كما اقترحه من خلال مؤلفه "نظرية التكامل الاقتصادي" سنة 1961:

1. منطقة التبادل الحرّ (Free Trade Zone)

يتم في إطارها إلغاء الحقوق الجمركية المتعلقة بالمبادلات التجارية بين البلدان المبرمة للاتفاقية. بينما يبقى كل بلد حرّا و سيّدا في تحديد وجهة سياسته الجمركية اتجاه البلدان الأخرى.

2. الإتحاد الجمركي (Customs Unions)

يتعلق الأمر بمنطقة تبادل حرّ مدعمّة بتعريفة خارجية مشتركة، حيث تسيّر المبادلات التجارية مع البلدان الأخرى بتعريفة خارجية مشتركة و موحدّة. و تتنازل البلدان المنتمية للاتحاد الجمركي عن كل سيادة في مجال سياستها الجمركية.

3. السوق المشتركة (Common or Single Market)

هي عبارة عن إتحاد جمركي مع حركة حرّة للسلع و عوامل الإنتاج (رأس مال، عمل).

4. الاتحاد الاقتصادي و النقدي (Economic and Monetary Union)

الذي يتمثل في وجود سوق مشتركة مرفقة بتنسيق و توحيد للسياسات الاقتصادية، المالية أو الاجتماعية وتداول نفس العملة.

5. إتحاد سياسي (Political Union)

سيقود التكامل الاقتصادي البلدان الأعضاء إلى توحيد كلّي للسياسات الاقتصادية، لكن كذلك تلك المتعلقة بالشؤون الخارجية و الدفاع.

ما تجدر الإشارة إليه، هو فقدان النموذج، ابتداء من سنوات الثمانينات، للكثير من دعائمه بفعل التغييرات التي مسّت المحيط الاقتصادي الدولي خاصة في مجال الروابط الموجودة بين الرأس المال المالي و الرأس المال الصناعي.

أ- الجمعيات و منتديات التعاون الاقتصادي:

يتعلق الأمر بجمعية بلدان، قائمة على منطق إقليمي و عادة مابين إقليمي و تهدف إلى تنظيم تعاون بين الدول حول مسائل اقتصادية في المفهوم الواسع: تنسيق السياسة الاقتصادية الكلية، التجارة، الاستثمار، المعايير و المقاييس، سياسات المنافسة، البيئة...الخ.

و لا تقوم هذه الجمعيات على مفاضلة تجارية، فهي تهدف عادة إلى تحضير المفاوضات التجارية المتعددة الأطراف أو إلى تطبيق اتفاقيات مبرمة و نتكلم عادة، في هذه الحالة عن تكتل إقليمي مفتوح عكس التكتل الإقليمي المغلق القائم على اتفاقيات تفضيلية.بالرغم من ذلك، قد يكون هدف المنتديات تحضير إقامة منطقة تبادل حرّ.[12]

من أقدم هذه المنظمات، منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية **(OCDE)**، و التي قامت على قاعدة أوروبية أي أسستها البلدان الأوروبية الصناعية، ثم توسعت للبلدان الأكثر تطورا و حاليا لبعض البلدان الناشئة. نجد كذلك آبيك **(APEC)** التي تأسست سنة 1989، التي تضم معظم البلدان الآسيوية، الأمريكية و الإسبانية الواقعة على المحيط الهادي، إلى جانب منتدى آسيا وأوربا **(ASEM)** المعلن عنه سنة 1996 و الذي يجمع الاتحاد الأوروبي و بعض بلدان آسيا.

ب- الاتفاقيات التجارية التفضيلية:

تعتبر الاتفاقية التجارية التفضيلية الشكل الأقل تبلورا للتكامل الاقتصادي، و تمتاز في أنها غير متبادلة أي تقوم على تقديم أحادي الجانب للامتيازات التجارية لبعض البلدان المصدرّة بدون أن تتحصل البلدان المستوردة على نفس الامتيازات و تحتوي هذه الاتفاقية على أحكام يتمّ بموجبها تبادل السلع والبضائع بين الدول المعنية في ظلّ

[12] Jean-Pierre FAUGERE, « Economie Européenne », Editions Dalloz : Presses Sciences Po., 1999, page 74.

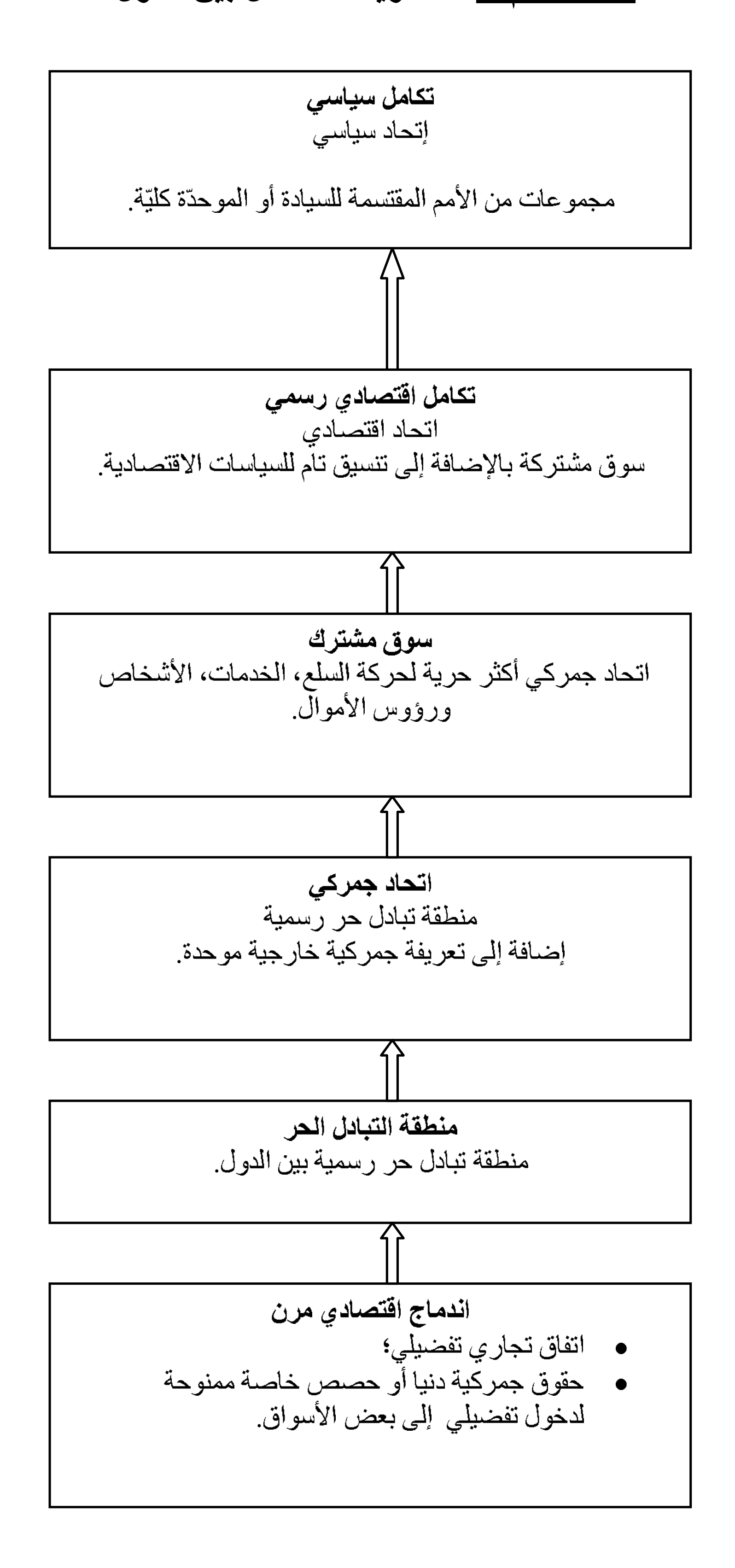
شروط تفضيلية، كمية أو كيفية، حيث تتمثل عادة في رسوم جمركية محددّة أو متدنيّة المعدلّ أو تحديد حجم الحصص الخاصة بالبضائع المستفيدة من النظام التفضيلي[13].

بينما يرى بعض الخبراء في إقامة اتفاقية تجارية تفضيلية تعبير عن توافق تجاري بين دولتين أو كتلتين اقتصاديتين على الأقل عوض أن تكون شكلا من أشكال التكامل الإقليمي و المؤكد أن مثل هذا الاتفاق لا يتبعه توافق مؤسساتي سياسي على غرار ما نجده في أشكال التكامل الأخرى[14].

[13] Jean-Marc SIROEN : Op. cit., Page 13.

[14] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY , « Business international et mondialisation : vers une nouvelle Europe », Traduction de la 1er édition de l'anglais par Siméon FONGANG, Editions De Boeck Université, Bruxelles, Belgique, 2004, page 202.

الشكل رقم 3 :مستويات التكامل بين الدول.



المصدر : Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY , « Business international et mondialisation :vers une nouvelle Europe », Editions De Boeck Université, 1[er] édition, Bruxelles, Belgique, 2004, page 201.

كما توجد اتفاقيات تجارية تفضيلية مبرمة بين الدول المتقدمة والدول السائرة في طريق النمو تهدف إلى إسناد النمو الاقتصادي لهذه الأخيرة، كما قد يتطلّب هذا النوع من الاتفاقيات شيئا من التكامل أو الاندماج، ما دامت أنها توثق الروابط بين منتجات بلد معين وأسواق البلد الآخر[15].

و يمكن أن نورد في هذا المجال كمثال **اتفاقية لومي** المبرمة بين بلدان مجموعة إفريقيا- الكاريبب-الباسفيك **(ACP)** و الاتحاد الأوروبي، الذي على غرار العديد من الاتفاقيات التجارية التفضيلية ، تتعلّق هذه الاتفاقية أساسا، بالمنتجات الفلاحية التي تمثّل حصّة الأغلبية من مجموع صادرات.دول مجموعة إفريقيا-الكاريبب-الباسفيك. كما يحوز الاتحاد الأوروبي على مجموعة من الاتفاقيات التجارية التفضيلية المبرمة مع العديد من البلدان من الشرق الأوسط، أمريكا اللاتينية... الخ.

نشير إلى أن مثل هذه الاتفاقيات التفضيلية لا تدخل ضمن الاستثناءات المقبولة من طرف منظمة التجارة العالمية. و كمثال على ذلك نظام الاتحاد الأوروبي المتعلّق باستيراد الموز، ذي الطابع التمييزي اتجاه بعض بلدان أمريكا اللاتينية، الذي كان في العديد من المرّات موضوع انتقاد و استنكار الجات ثمّ المنظمة العالمية للتجارة. و على ضوء هذه العناصر يستعدّ الاتحاد الأوروبي لاستبدال هذا النوع من الاتفاقيات باتفاقيات التبادل الحرّ[16].

جـ - منطقة التبادل الحر:

عكس الاتفاقيات المذكورة أعلاه، يرتكز اتفاق التبادل الحرّ على المعاملة بالمثل فيما يتعلّق بتخفيض الحواجز الجمركية، ويتضمّن هذا الاتفاق حالة من التوافق بين بلدين أو أكثر متجاورين وتفرض إلغاء كليّا للحقوق الجمركية على البضائع المتبادلة بين بلدان منطقة التبادل الحرّ. و عادة، لا يخصّ هذا النوع من الاتفاقيات بعض المنتجات مثل:

---

[15] Yves CROZET, « A l'heure de la mondialisation, les enjeux de la compétitivité », Cahiers Français, la documentation française, n°317,2004, page 53.

[16] Pascal PETIT, « Mondialisation et régionalisation : les cas de l'Europe et de l'Asie de l'Est », in Revue du Centre d'Etudes Prospectives d'Economie Mathématique Appliquées à la Planification (Cepremap), n°13, France, 2003. Reproduit dans Problèmes Economiques, la documentation française, n°2855, France, 07 juillet 2004, page, 3.

الموارد الطبيعية، الخدمات و النشاطات الثقافية، كما لا تطبّق أحكامه على عوامل الإنتاج. في الواقع تختلف طبيعة التفاهم و الوفاق من منطقة تبادل حرّ إلى أخرى، حيث تكون للبلدان المعنية كل الحرية في فرض الحقوق الجمركية الخارجية على السلع والبضائع التي تراها مناسبة والقادمة من خارج منطقة التبادل الحرّ، بالتالي يحافظ كل بلد عضو على استقلاليته التجارية اتجاه البلدان الأخرى ويكون دور المؤسّسات والسياسات الرسمية متمثلاً في ضمان عدم وجود حقوق جمركية داخل منطقة التبادل الحرّ[17].

لكن ، تبقى الصعوبة الرئيسية بالنسبة لهذه الدول، متمثلة في سعي البضائع القادمة من خارج منطقة التبادل الحرّ، في البحث عن نقطة الدخول الأكثر ضعفا أي المكان التي تكون فيه الحقوق الجمركية الأقلّ مستوى و من ثمّ العبور إلى جميع نقاط منطقة التبادل الحرّ دون الخضوع لرسوم إضافية أخرى[18].

على هذا الأساس، يمكن لمثل هذه الحالة أن تشكل مصدرا لعدم استقرار العلاقات الاقتصادية بين البلدان الأعضاء، و تمسّ بالسيادة الجمركية للدول الأعضاء، التي ستطالب بحقوق جمركية مرتفعة.ولتجاوز مشكل كهذا، سيعمد أعضاء منطقة التبادل الحر إلى القيام بمراقبة البضائع القادمة من بلد المصدر العابرة للحدود الوطنية مما سيؤدي إلى تكثيف الرقابة على تلك الحدود والعديد من الإجراءات الأخرى.

ما يمكن تسجيله على هذا المستوى، هو أنّ إلغاء الحقوق الجمركية سيؤدي إلى تحقيق قيمة مضافة هامّة من الرفاهية للبلدان المعنية بمنطقة التبادل الحر، شريطة تأقلم مؤسساتها وصناعاتها مع هذه الوضعية الجديدة.

في الواقع، تمثّل الحقوق الجمركية، الحواجز التجارية الرئيسية[19] بين دولتين، لكن الأكثر سهولة في سحبها وإلغائها، لهذا السبب تعتبر منطقة التبادل الحر كمرحلة تكامل مهمّة، كما يمكن اعتبارها كذلك الخطوة الأولى نحو أشكال أخرى من التكامل أكثر أهمية.

---

[17] الأستاذ الدكتور رابح زبيري، "محاضرات في التكامل الاقتصادي"، قسم ما بعد التدرج، ماجستير النقود و المالية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير- جامعة الجزائر، 1998-1999.

[18] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit, page 203.

[19] في الحقيقة، تقتصر إزالة الحواجز التجارية في إلغاء التعريفة الجمركية مما يجعل الدول الأعضاء تبقي على الحواجز غير التعريفية.

من أهم مناطق التبادل الحر المنتشرة عبر العالم، نجد اتفاقية التبادل الحرّ لأمريكا الشمالية (**NAFTA**)، الجمعية الأوروبية للتبادل الحرّ (**EAFT**)، اتفاقية التبادل الحرّ لأمم جنوب شرق آسيا(**Asean**).

د- الاتحاد الجمركي:

اتضح أن المشكل الرئيسي في مجال منطقة التبادل الحر متمثل في إمكانية قيام التدفقات من السلع والبضائع، القادمة من البلدان غير الأعضاء في المنطقة، بالتحايل أو تفادي الحواجز الجمركية الخارجية لبعض دول الاتحاد ومن ثم الحركة بحرية داخل المنطقة. لهذا يسمح الاتحاد الجمركي بتفادي صعوبات مثل هذه، حيث أن الدول الأعضاء يمكن لها أن تتفق على مستوى مشترك للتعريفات الجمركية الخارجية أو تعريفة جمركية موحدّة لكلّ نوع من المنتجات الواردة، فبالنسبة للمنتج الوارد من خارج الاتحاد سيجد نفسه أمام تعريفة و حقوق جمركية متماثلة[20]، مهما كانت نقطة الدخول التي يقصدها. وبالتالي صارت الإجراءات الداخلية الهادفة إلى تحديد دولة المنشأ أو دولة مصدر البضائع غير مجدية وغير ضرورية.أما التحدّي الجديد الذي سيبرز أمام حكومات الدول المنتمية لاتحاد جمركي فيتمثّل في الوجهة التي ستأخذها الإيرادات الجمركية الخارجية و من سيستفيد منها، حيث قد يتم التعامل معها على أنها أموال مشتركة للإتحاد الجمركي، ممّا يستلزم درجة من التعاون السياسي أكثر أهميّة مقارنة بمنطقة التبادل الحرّ، إلى جانب تبنّي قواعد جمركية مشتركة خاصّة فيما يتعلق بمعدلات الحقوق و التعريفات الخارجية من جهة وعلى طريقة تسيير الإيرادات الجمركية من جهة أخرى.[21]

بعبارة أخرى، يعتبر الاتحاد الجمركي منطقة تبادل حرّ و الذي يضمّ بعض الصلاحيات التابعة للسياسة التجارية للبلدان الأعضاء حيث يستلزم:

- **وضع تعريفة خارجية مشتركة اتجاه الواردات من بقية دول العالم؛**

---

[20] طرفاني عتيقة، " التكامل الاقتصادي: حالة اتحاد المغرب العربي"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية -جامعة الجزائر، 1996، صفحة 32.

[21] Jean-Pierre FAUGERE : Op. cit, Page 75.

- تقسيم الإيرادات الجمركية حسب قواعد محدّدة مسبّقا.[22] لقد ظهرت أولى الاتحادات الجمركية على مستوى الاتحاد الأوروبي بين أعضائه الست الأوائل في نهاية الستينات (أنظر الإطار رقم 2) و الذي تمّ توسيعه إلى كل الأعضاء الجدد عقب فترة

دخول تدريجية، كما وافق الاتحاد الأوروبي على إقامة اتحاد جمركي مع تركيا سنة 1995، رغم أن التكامل على مستوى الاتحاد الأوروبي قد اجتاز مرحلة الاتحاد الجمركي.

إلى جانب هذا لدينا مثال الميركوسور **(MERCOSUR)** في أمريكا الجنوبية، على الرغم من كون دوله لا تتوفرّ تعريفة جمركية خارجية على جميع منتجاتها أو على الأقل منطقة تبادل حرّ تامّة، قد أتمّت خطوات عملاقة نحو تشكيل اتحاد جمركي منذ إنشاء هذه المجموعة سنة 1991، و كذلك، مجموعة إفريقيا الجنوبية للتنمية **(SADC)** و الذي يعتبر اتحاد جمركي مرتكز حول جنوب إفريقيا.

أخيرا، يمكن اعتبار الاتحاد الجمركي الشكل الأكثر نضجا في مجال التكامل الاقتصادي مقارنة بمنطقة التبادل الحرّ، نظرا لمزاياه العديدة و المتمثّلة أساسا في توحيد التعريفات الجمركية الخارجية ووجود منطقة تبادل حرّ داخلية.

هـ–السّوق المشتركة:

رغم أنّ لفظ « السوق المشتركة» قد تمّ استعمالها على مجال واسع وذلك للدلالة على السوق الأوروبية في سنواتها الأولى، إلا أنّها لفظ تقني مستعمل في نظرية التكامل الجهوي.

السوق المشتركة عبارة عن اتحاد جمركي يتمّ على مستواه إزالة الحواجز غير التعريفية، وتحرير حركة عوامل الإنتاج:العمل، الرأس المال المالي و التقني، فتواجد سوق مشتركة يفترض ضمّ السوق الداخلية لجميع الدول الأعضاء ومشترك لجميع المؤسسات المتعاملة مع هذه السوق. كما سيسمح رفع القيود الداخلية سواء كانت جمركية أو غير جمركية، بدخول المؤسسات إلى جميع أنحاء السوق الداخلية. و يمكن اعتبار الحواجز

[22] تحول الإيرادات الجمركية في الاتحاد الأوروبي إلى الميزانية المشتركة للاتحاد.

غير التعريفية أكثر شدّة وأهمّية من الحواجز الجمركية في المجال التجاري على اعتبار أنها غير مرئية و أقل وضوحا وأكثر صعوبة لتجاوزها[23]، الشيء الذي قد يؤدي إلى تقييد تجارة البضائع بفعل اصطدامها بالعديد من الاختلافات في المعايير وإجراءات الرقابة، الإجراءات الجمركية والتحديدات المرتبطة بالنقل والشحن، إضافة إلى الاختلافات الكبيرة التي قد تظهر على مستوى التشريعات و القوانين الأخرى المسيرة لحركة السلع و البضائع.

إلى جانب كل هذا، تحظى تجارة الخدمات، بما في ذلك حرية التنقل للأشخاص ورؤوس الأموال بأهمية قصوى حيث نلاحظ أن قدرة البنوك وشركات التأمين في عرض خدماتها مقيّدة بعدّة قوانين و تشريعات تؤطرّ أنشطتها. و نفس الملاحظة يمكننا تسجيلها في مجال الشغل ، حيث أن الحاجة لرخصة عمل وصعوبة تحديد مؤهلات و قدرات طالب العمل يمكن لها أن تشكل كابحا لحريّة تنقل الأشخاص بصفة عامّة ولعنصر العمل خصوصا. كم تتميّز قنوات تدفق رؤوس الأموال (إذن طاقة أو قدرة الاستثمار في الخارج) في انسدادها بسبب قوانين مراقبة الصرف و القيود التي قد تفرض على الاستثمار سواء من قبل دولة المنشأ أو الدولة المضيفة[24].

كما تعمل بعض التجمعات الاقتصادية الجهوية بكل ما أوتيت من قوة كي تصبح أسواقا مشتركة، فنجد مثلا السوق المشتركة لأمريكا الوسطى **(MCCA)** و الميركوسور اتصبوان لتحقيق هذا الهدف.

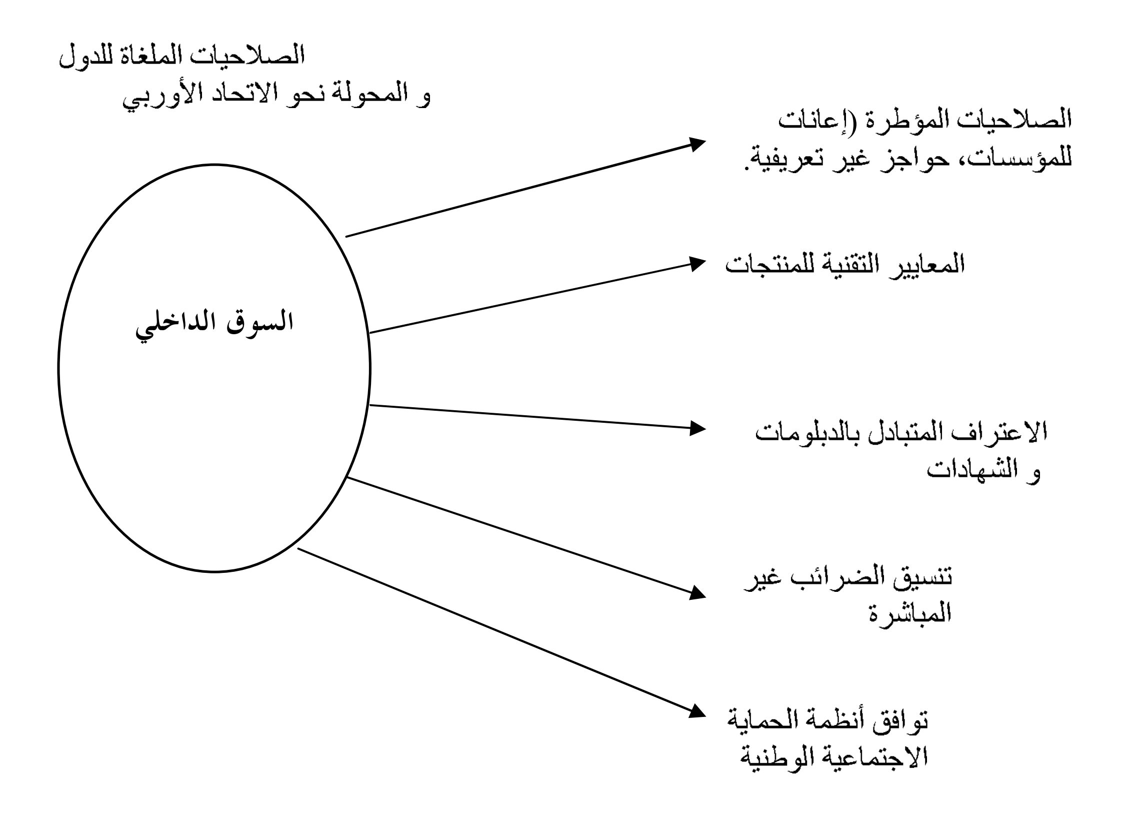
أمّا أحسن مثال واقعي لمنطقة تبادل حر فهو الاتحاد الأوروبي، الذي اتبّع في هذا المجال طريقة منهجية في بناءه للسوق المشتركة. حيث تمّ تأسيس اتحاد جمركي خلال العشرية الأولى من عمره. لقد تمّ وضع مشروع السّوق الأوروبية المشتركة بهدف القضاء على القيود غير التعريفية خلال نهاية 1992. في حقيقة الأمر، ظهر أن مشروع السوق المشتركة، كما رسمته معاهدة روما، كان بعيدا عن التجسيد خلال أواسط سنوات

[23] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit. Page 205.

[24] يوصف عادة إلغاء القيود التجارية غير التعريفية بتحرير المبادلات.

الثمانينات وكان من الضروري إعطاءه دفعا جديدا. و هو ما يقوم به الاتحاد الأوروبي حاليا.

<u>الشكل رقم 4:</u> الآثار المصاحبة للسوق المشتركة على ممارسة الصلاحيات الأوروبية الجديدة.



المصدر: Robert BOYER & Mario DEHOVE, « La répartition des compétences en Europe : le double éclairage du droit et de l'économie », in Centre d'études prospectives d'économie mathématique appliquées à la planification (Cepremap), n°2003-03, France, 2003.

و- الاتحاد الاقتصادي:

يستدعي التكامل الاقتصادي توحيدا و تماثلا للسياسات الاقتصادية الكليّة -النقدية، الميزانية والضريبية- للدول المعنية بالاتحاد.

فالاتحاد النقدي عبارة عن نظام معدلات صرف ثابتة سواء موضوعة بين البلدان الأعضاء مع عملة موحدة ورقابة مركزية لمعدلات الفائدة بالإضافة إلى أدوات أخرى مرتبطة بالسياسة النقدية[25]، أما التنسيق بين السياسات الضريبية فهو يعني تماثل المعدلات والقواعد الضريبية، وخاصة الرسم على القيمة المضافة(**TVA**) ، الحقوق الجمركية، والرسوم الأخرى التي تفرض على المنتجات. كذلك، هناك الجانب الميزاني الذي يستدعي مستوى معينا من الرقابة على موازنات الحكومات و العجوزات الميزانية. و تسمح إمكانية وجود تنسيق بين السياسات الاقتصادية بربط اقتصاديات الدول الأعضاء بشكل يجعلها تعمل كأن ها اقتصاد واحد.

من البديهي أن يتطلب تنسيق مركزي للسياسات الاقتصادية مستوى عالي من التعاون بين حكومات الدول الأعضاء خاصة البنوك المركزية والهيئات الرسمية. إلى جانب هذا يستلزم إنشاء عدد من المؤسسات الرسمية المشتركة للإشراف على عمليات التنسيق المختلفة و تسيير الأداء المشترك لهذه السياسات.

تستلزم هذه المرحلة وجود مستوى عالي من التكامل السياسي وكذلك الاقتصادي، رغم وجود ميادين تبقى من صلاحيات الدول الأعضاء بمفردها مثل: السياسة الخارجية، الدفاع الوطني، والتي لن تكون كذلك في حالة إقامة تكامل سياسي[26].

من المفروض أن البلدان التي تنجح في تكوين اتحاد اقتصادي، تكون قد اجتازت مراحل التكامل انطلاقا من أسفل مستوياته و درجاته نحو الأعلى، رغم أن مسارا مثل هذا لا

[25] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit, page 206.

[26] Jean-Paul RODRIGUE, « l'espace économique mondial : les économies avancées et la mondialisation », Presses de l'Université du Québec, Canada, 2000, page 395.

يمكن اعتباره نسقا لابد منه[27]، فقد بقيت العديد من التجمعات الاقتصادية الجهوية مناطق للتبادل حر أو اتحادات جمركية فقط. تشكل العقبة السياسية أهمّ عنصر كابح رئيسي أمام تعميق أو زيادة درجات التكامل. رغم هذا، يمثّل الاتحاد الأوروبي نموذجا حيّا لتكامل جهوي رغم عدم وصوله درجة الاتحاد الاقتصادي التام، حيث قادت معاهدة الاتحاد الأوروبي أو معاهدة ماستريخت الاتحاد الأوروبي نحو اتحاد اقتصادي، قد يكون الدعامة لوحدة سياسية إن أرادتها شعوب الدول المعنية[28].

يعتبر الاتحاد النقدي إحدى الخطوات الهامة التي سجلتها الدول الأعضاء على مستوى الاتحاد الأوروبي بينما يظلّ الاتحاد الاقتصادي في مفهومه الواسع المسار الأطول الذي ينبغي اجتيازه.

و من النادر أن تكون تجمعات كبرى لدول مستقلة قد توصلت إلى اتحاد اقتصادي تام، حيث تغلب الأنماط الأخرى للتكامل، كالاتحاد النقدي والأشكال الأخرى من التعاون للسياسات الاقتصادية.

المطلب الثالث: آثار التكامل على الدول المعنية به

يمكن أن يحدث التكامل الاقتصادي الدولي آثارا عديدة ظاهرة من خلال التدفقات التجارية للبلدان المعنية. مع الإشارة أن الأمر يتعلق بالتجارة الدولية، و التي قام بدراسة إشكالاتها يعقوب فينر (**Jacob VINER**) في نطاق الاتحادات الجمركية ويمكن تحديد هذه الآثار فيما يلي :

أولا- الآثار التجارية:

[27] Gérard LAFAY, « Initiation à l'économie internationale », Editions Economica, France, 2004, page 274.
[28] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op..cit, page 207.

لما تلغى الحقوق الجمركية والحواجز التجارية الأخرى بين الدول الأعضاء داخل منطقة التبادل الحر، تظهر فرص تجارية أمام هذه الدول، التي تفسّر من خلال إمكانية بيع الصادرات و اقتناء الواردات بأسعار جدّ مغرية. يمكن أن يبيع المصدّر الفعال سلعه إلى الخارج، و يمكن أن يمنح المستورد موارده المالية لطاقات إنتاجية أكثر مردودية. و قد يحدث نسق التأقلم مع هذا النمط، بعض المشاكل على المدى القصير بالنسبة للبلد المستورد، لكن على المدى الطويل سيستفيد البلدين (المصدّر و المستورد) من الإنشاء التجاري (la création commerciale).

- التحويل التجاري (Le détournement commerciale): يحدث لما يحوّل النشاط التجاري من بلدان موجودة خارج المنطقة التجارية نحو البلدان الأعضاء، ومردّ هذه الظاهرة إلغاء الحقوق الجمركية والحواجز الأخرى في منطقة التبادل الحر، بشكل يجعل الواردات والصادرات بين هذه البلدان أقل كلفة. ستجد حينها البلدان الموجودة خارج المنطقة التجارية، صعوبة بالغة في المحافظة على أسواق التصدير إذا كانت الحقوق الجمركية الخارجية المشتركة أعلى من تلك الداخلية للدولة المستوردة.

في مثل هذه الحالة لن يصير التحويل التجاري ذو منفعة، في صورة أن الصفقة التجارية ستحوّل من لدى المنتج الفعال الموجود خارج المنطقة التجارية نحو منتج داخل المنطقة أقل فعالية، بصفة عامة.

- الاقتصاد التجاري ظاهرة جد نادرة في منطقة تجارية جديدة إلا في حالة كون الحقوق الجمركية الخارجية المشتركة غير مرتفعة ولا يوجد أي مصدّر داخل هذه المنطقة لا يملك الفعالية اللازمة لتعويض منتج فعال موجود خارج المنطقة، يؤدي الإلغاء أو الإقصاء التجاري ضياع الرفاهية العمومية بالنسبة للدول المعنية[29].

---

[29] Jean-Marc SIROEN, Op cit, page 27.

ثانيا- آثار الأسعار والمنافسة:

تظهر آثار إلغاء الحواجز التجارية خاصة على الإنتاج وعلى الاستهلاك. تخص الآثار على الإنتاج، المصدر الداخلي والخارجي للمنتج في المنطقة التجارية. أما الآثار على الاستهلاك فتمس الأسعار واختيار المستهلكين، حيث لما تزاح الحواجز التجارية، يمكن للمستهلك أن يقتني ما يحتاجه بأسعار منخفضة. وهذا ينطبق على الحقوق الجمركية التي تؤثر مباشرة في سعر البيع، و كذلك بالنسبة للحواجز غير التعريفية مثل الإجراءات الجمركية التي ترفع سعر البيع عند عبور الحدود. و في إطار اتحاد جمركي، تنخفض أسعار السلع المباعة بين دولتين من الدول الأعضاء، بصفة عامة[30].

رغم أن التدفقات التجارية القادمة من البلدان الخارجية سيحوّل مسارها أو تقصى، يمكن أن ترتفع الأسعار إذا كان تحملّ المنتجون في الداخل، أعباء مرتفعة.

ويمكن التعرّض لنفس الدوافع فيما يخص تطور اختيار المستهلك، مادام أن الإنشاء التجاري سيرفع من حجم السلع المتاحة بينما ستتمثل نتيجة التحول التجاري له ، في حلول منتجات مكان منتجات أخرى بفعل الأداة الجمركية، أو أن اختيار المستهلك سيكون في مجال ضيق إذا كانت الحقوق الجمركية الخارجية مرتفعة.

قد تمثل المنافسة عاملا أكثر أهمية، حيث يؤدّي إلغاء الحواجز بين الأسواق الوطنية إلى تكوين مناخ تنافسي بالمناطق التجارية. بصفة عامة، كلّما كانت المنطقة التجارية مهمّة كان حجم التكامل مرتفعا أو عاليا (أي كلما كانت القيود ملغاة)، وكلما كانت المنافسة شديدة، كانت مفيدة، بالنسبة للمستهلك.

---

[30] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit, page .211

أما المزايا الأخرى، نسجلّ مستوى عام جدّ منخفض للأسعار، اختيار واسع أمام المستهلكين ورابطة مثالية بين النوعية والسعر. قد يظهر في بعض الأحيان أن المنافسة المفرطة على الأسعار تحتم على المنتجين تخفيض تكاليفهم، كابحين في نفس الوقت تنوع منتجاتهم وبنوعية متدنيّة، لكن هناك العديد من الأمثلة التي تبرز القيمة المضافة التي قدمتّها المنافسة، في كونها سمحت بتعدّد المنتجات المتاحة مع اختيار واسع للأسعار وللنوعية[31].

كما تسمح النوعية بنمو التجديد، ليس فقط للمنتجات ولكن كذلك لشبكات التوزيع، وسائل الدفع، تتبّع أذواق المستهلكين... الخ. إن إعادة تنظيم والتغيّرات الأخرى المحدثة في صناعة السيارات الأوروبية هي أحسن مثال على ذلك.

أدى إلغاء الحواجز أو التحرير المتدرج للأسواق مثل الاتصالات أو النقل الجوي داخل الاتحاد الأوروبي وفي مناطق أخرى من العالم إلى إحداث تغييرات مماثلة في مجال المنافسة، فهذه الأخيرة يمكن أن تكون لها عواقب وخيمة على هياكل المؤسسات الهشة، مما يجبرها على تكييف إمكانياتها وتنويع تعاونها مع المؤسسات القوية الأخرى من أجل ترقية نواتجها المالية[32].

<u>ثالثا- اقتصاديات السلم وآثار سكونية أخرى:</u>

تجد المؤسسات، التي تعمل داخل أسواق وطنية مغلقة نسبيا، صعوبة في الوصول إلى المستوى الأعلى من الفعالية. حيث تجد نفسها معوقة أو مقيّدة بحجم السوق الداخلي، ويكون هذا صحيحا في حالة الصناعات النفعية مثل النقل والاتصالات السلكية واللاسلكية (المواصلات) ونفس الشيء ينطبق على ممونيهم و هذا ينطبق على الاتحاد الأوروبي، فمثلا قد يجد منتجو معدّات السكك الحديدية وأجهزة المواصلات السلكية واللاسلكية منافذ على مستوى السوق المحلي لكن سيكونون غير قادرين على اختراق الأسواق الخارجية[33].

---

[31] Jean-Marc SIROEN, Op. cit., page.29

[32] Jean-Pierre FAUGERE, O.p cit., page 107.

[33] طرحت هذه المسألة على مستوى السوق الأوروبية من خلال تقرير سيشيني (Rapport Cecchini)، حيث أوضح التناقض الموجود بين التقييم أو التجزئة المرتفعة للسوق الأوروبية في مجال تجهيزات الاتصالات ومموني المختلفين الأحد عشر مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية الذي يضم أربعة ممونين فقط.

ستتمثل نتيجتها في عجز الممونين الأوروبيين، (المحميين وصغار الحجم نسبيا) على إنشاء اقتصاديات سلّم حقيقية و تصير لديهم فعالية دنيا(ما دام أنهم يتحملون تكاليف وسطية مرتفعة على المدى البعيد) مقارنة بالممونين الأمريكيين.

قد ينطبق مصطلح اقتصاديات السلّم على الحجم الإجمالي للمؤسسة، باعتبار الإتحاد الأوروبي سوقا موحدّة، يمكن لمؤسسة أن تمركز بعض أنشطتها الإدارية، المحاسبية، التسويق، البحث والتطوير، بالتالي تستطيع تقليص التكلفة الإجمالية للوحدة المباعة. تدعى اقتصاديات السلم المرتبطة بطبيعة المصنع أو التجهيزات الصناعية، اقتصاديات سلّم داخلية.

كما يمكن أن تظهر اقتصاديات سلّم خارجية على مستوى منطقة متكاملة تجاريا، حيث تحدث لمّا يتمركز عدد كبير من المؤسسات في منطقة معينة، لتتحصل من منشآتها على أكبر قيمة مضافة ممكنة، إضافة إلى هذا، فإن تفكيك الحواجز يزيد من حركية المؤسسات في بحثهم عن مثل هذه المواقع والتي تكون لها كأثر زيادة إنتاجيتها[34].

إن زيادة عامل الإنتاجية هو إحدى أهم المزايا الناتجة عن إعادة التموقع الكلي أو الجزئي لأنشطة مؤسسة في منطقة يوظف فيها العمل، رأس المال وعوامل إنتاج أخرى بطريقة مثلى، تحقق من خلالها أعلى مستوى من الإنتاج، ولنا في هذا المجال العديد من الأمثلة من بينها صناعة السيارات، حيث نجد العلامة الأصلية لسيارة محدّدة تابعة لمؤسسة في دولة معيّنة تصنع في مناطق مختلفة من العالم، أين توجد فرص تحقيق الأرباح بأقل التكاليف.

توصف جهود المؤسسات الرامية إلى تحقيق اقتصاديات السلّم أو إلى زيادة عامل الإنتاجية بالآثار السكونية للتكامل، ممّا قد تؤدي مثل هذه الآثار إلى تحقيق موارد مهمّة لمثل هذه المؤسسات. فلمّا تقوم مؤسسة بزيادة سلّم العمليات أو حجم الإنتاج، فإن أي تقليص للتكلفة سيكون مفيدا للمؤسسة ولزبائنها، و نفس الشيء في حالة تخفيض الأسعار أو إعادة استثمار الأرباح الإضافية من طرف هذه المؤسسات، وهذا كلّما استمرت على نفس الوتيرة، ويكون هذا الأثر سكوني، أي انخفاض التكاليف في البداية بارتفاع سلّم الإنتاج، ثم يبقى في نفس المستوى.كما يمكننا ذكر آثار سكونية أخرى

---

[34] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit, page 209.

ناتجة عن إلغاء الحقوق الجمركية والمراقبة على الحدود، تبسيط الإجراءات والوثـائق المتعلقة بالتصدير والاستيراد، تجانس معـايير الإنتـاج وإلغـاء الحـواجز التجاريـة الأخرى[35].

رابعا – الآثار الديناميكية للتكامل:

تتميز الآثار الديناميكية بصعوبة حصرها وتعديدها، وتشير هذه التسمية لذلك الـضغط المتواصل لصالح التغيير، الذي يعتبر إحدى خصائص بيئة متكاملة و تنافسية. فـيمكن أن تحفزّ قوى السوق زيادة فعالية الاستثمارات والتجديد المتواصل. حيـث يمكـن أن يشكل منتوج أو نسق جديد امتيازا تنافسيا لوقت معيّن إلى غاية ظهور منـافس آخـر يقترح معطيات و ظروفا أحسن وأفضل. تشجع الحاجة للتجديد تدفق الاستثمارات نحو التكنولوجيات الجديدة و تنويع مناهج الإنتاج الجديدة والتوزيع وابتكار منتجات جديـدة، وتمارس هذه الاستثمارات، بصفة عامة، أثرا مضاعفا **(un effet multiplicateur)** على الأنشطة الاقتصادية ، وتؤدي إلى زيادات جديدة للإنتاج و الـدخول ومـضاعفة الطلب. كما يؤدي اشتداد المنافسة بين المتعاملين الاقتصاديين إلى ازدياد الحاجة إلـى الفعالية، حيث لا تحاول المؤسسات التنافسية تقليص تكاليفها الإنتاجية، بل تعمل كـذلك على تعظيم الفعالية أو إنتاجية مواردها بتقليص معامل عدم الفعالية– X **(Coefficient d’inefficacité X)** بمعنى عدم القدرة علـى اسـتعمال الإمكانيـة العظمى لمورد معين، و على الخصوص عنصر العمل[36].

بصفة عامة، يؤدي الأثر الحركي للتكامل إلى تحويل فعّال للموارد على مستوى منطقة تجارية مع ضمان وتأمين ترقية مناخ الأعمال، تنمية وتطوير التكنولوجيات الجديـدة، المنتجات الجديدة و التخلي عن القديمة منها. كما يؤدي هذا النسق إلى إعـادة هيكلـة، على نطاق واسع، للصناعات والمؤسسات، كما حدث على مستوى الاتحاد الأوروبـي،

[35] تعددت الدراسات فيما يخص الآثار السكونية للتكامل الاقتصادي، الدراسة التي تناولت مجمل جوانب هذه الآثار هي تلك التي قامت بها هيئة سيشيني على مستوى الاتحاد الأوروبي.

[36] د. عمر صقر: مرجع سبق ذكره ، صفحة 63.

إلى جانب إحداث اندماجات وتحالفات عابرة للحدود فيما بين الشركات وإعادة تموقع المؤسسات الكبرى.

و قد يكون هذا المسار طويل جدا، لكن باستطاعته تحقيق ارتفاعا محسوسا لحجم التنافس بين المؤسسات، بما في ذلك تعدّد و تحديث المنتجات وانخفاض الأسعار بالنسبة للمستهلك.

خامسا- سياسات التكامل:

يمثل العامل السياسي الأداة الرئيسية في دفع مجموعة من البلدان إلى التكامل الاقتصادي، مهما كانت الأسباب والغايات نحو إقامته، حيث يمكن للتجمعات الاقتصادية الإقليمية أن ترفع من قدرتها التفاوضية عند دخولها المجامع الدولية كصندوق النقد الدولي أو المنظمة العالمية للتجارة.حيث فرض الإتحاد الأوروبي نفسه و لا زال في العديد من المفاوضات على مستوى المنتديات العالمية، كصندوق النقد الدولي و المنظمة العالمية للتجارة، و يحصل على اعتراف واسع لمّا يتعامل بأسماء أعضائه[37].

نفس الشيء بالنسبة لـ النافتا التي تمثل قطبا تجاريا معتبرا، رغم الهيمنة المطلقة للولايات المتحدة الأمريكية، وكذا ملتقى التعاون الاقتصادي لآسيا والمحيط الهادي ، الذي نجح في وضع منطقة تبادل حرّ، التي من الممكن أن تصير قطبا متميزا من الناحية التجارية، لكن ما يجب أن يأخذ بالحسبان، أنه في آفاق بلد نامي، لا تعمل الأقطاب التجارية الكبرى إلا على زيادة هيمنة الأمم الصناعية[38].

من جهة أخرى، قد يمثل القطب التجاري مصدرا لتطابق وتناسق سياسي (السياسة الخارجية) واقتصادي للدول العضوة فيه، حيث يعمل على توحيد مصالح هذه البلدان، التي ستزيد فعاليته بتوحيد آليات السياسات الاقتصادية، من عملة موحدة، ومعايير مشتركة تحكم ميزانيتها وتنسيق لأنظمتها الجبائية.

---

[37] Andrew HARRISON, Ertugrul DALKIRAN, Ena ELSEY, Op.cit, page 212.

[38] Pierre Noël GIRAUD , « Mondialisation et dynamique des inégalités », in Sociétal revue du Centre d'économie industrielle de l'école nationale supérieure des mines de Paris, France, janvier 2002, article reproduit dans Problèmes économiques, la documentation française, n°2865, 03 décembre 2003, page 7.

المطلب الرابع: نماذج التكامل الإقليمي

كان عادة، دور التكاملات الجهوية تحضير أو تعزيز الاتحاد السياسي للدول أو الأمم.لهذا كان إلغاء التعريفات الجمركية داخل منطقة معينة و وضع سياسة تجارية مشتركة من الإجراءات التي تسبق تشكيل اتحاد سياسي و لنا في ذلك أمثلة عديدة: إتحاد الملكيات بين اسكتلندا وانجلترا (Union des Couronnes) (1603) الاتحاد الجمركي الألماني (Deutsche Zollverein) بين الحكومات الفيدرالية الألمانية (1834)، اتفاقية مقاطعات شرق كندا (1850). أما اليوم، يتابع الاتحاد الأوروبي نفس المسار التكاملي و الذي يحاول أن يماثل المنطق الفيدرالي للولايات المتحدة الأمريكية.

لكن، نجد في بعض الأحيان، أن إبرام اتفاقيات جهوية ما هو سوى تعبير عادي عن حركة التبادل الحرّ، لهذا يمكن اعتبار هذه الاتفاقيات كمرحلة نحو عولمة الاقتصاديات[39].

بينما لا تهدف نافتا و ميركوسور إلى تكوين تكامل سياسي. فالنافتا عبارة عن تكامل متدني، بينما يبحث ميركوسور عن إنشاء قوة سياسية تعمل على تعديل تأثير الولايات المتحدة الأمريكية في المنطقة.

أولا- اتفاقية التبادل الحرّ لشمال أمريكا: (NAFTA)

بداية من 1980، دخلت الولايات المتحدة الأمريكية في سلسة من الاتفاقيات التفضيلية، خاصة مع دول الكاريبيب و كندا سنة 1988، إلى غاية التوقيع على اتفاقية التبادل الحرّ لشمال أمريكا سنة 1992، المتمّمة و المصادق عليها سنة 1993، و التي دخلت حيّز التنفيذ في 01 جانفي 1994، و تعتبر كامتداد لاتفاقية التبادل الحر الأمريكية-الكندية التي دخلت حيّز التنفيذ سنة 1989. و تلزم أحكام الاتفاقية، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا و المكسيك، بإتباع نسق لإلغاء الحواجز الثنائية للمبادلات، التعريفية و غير التعريفية، يتمّ الانتهاء منه خلال أجل من عشرة إلى خمس عشرة سنة بعد دخولها حيّز

[39] أسامة المجدوب، مرجع سبق ذكره، صفحة 51.

التنفيذ سنة 1994. فيما لم تطرح مسألة تحويل المنطقة إلى اتحاد جمركي أو سوق مشتركة.

رغم ذلك، لا تكتفي الاتفاقية بتفكيك الحواجز أمام المبادلات. فقد هدف التوقيع على النافتا المعالجة الإقليمية للمسائل التي كانت مازالت عالقة في بداية سنوات التسعينيات على مستوى المنظمة العالمية للتجارة، و على وجه الخصوص في مجال الخدمات و الاستثمار.

رغم أن النافتا ليست سوقا مشتركة، نجدها تطبّق مبادئ التسوية الوطنية أو المعالجة حسب مبدأ الدولة الأكثر رعاية **(la Nation la Plus Favorisée)** فيما يخص الاستثمار المباشر مثل الخدمات المالية، كما نجد الأحكام المتعلقة بالاستثمار قريبة جدا من مشروع الاتفاقية المتعدّدة حول الاستثمار **(AMI)** التي تم التفاوض حولها على مستوى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية **(OCDE)** قبل فشلها النهائي سنة 1988.من جهة أخرى، وتحت ضغط الكونغرس الأمريكي، تم التفاوض بشأن اتفاقيتين موازيتين سنة 1993: بند اجتماعي و آخر بيئي.

و إذا كانت البلدان تحتفظ باستقلاليتها في مجال السياسة النقدية و سياسة أسعار الصرف، تبقى هيمنة الولايات المتحدة الأمريكية كبيرة، فخلال الأزمة المالية المكسيكية سنة 1994، ظهرت الولايات المتحدة في صفة المقرض الأخير اتجاه هذا الجار (وهو الدور الذي لم تقم به خلال الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997-1998)[40].

يقوم التصور الأمريكي في مجال السياسات الجهوية، المختلف عن التوجه التكاملي أو الفيدرالي الأوروبي، على إعادة تكييف قواعد تسيير المنظمة العالمية للتجارة، حيث أن هياكل النافتا و نصوصها و إجراءاتها مستلهمة بشكل كبير من قوانين المنظمة، ويتم ضبط الكلّ في إطار إجراء لفضّ النزاعات داخل المنطقة و المسيرّة بنفس طريقة المنظمة العالمية للتجارة.

[40] Jean-Marc SIRËON, OP. cit., page 21.

تقوم الولايات المتحدة الأمريكية حاليا بالتفاوض حول إقامة منطقة تبادل حرّ لقارة أمريكا (**Free Trade Area of America**) و التي كانت من المفروض أن ينتهي مسار إقامتها خلال جانفي 2005. كما تم إبرام اتفاقية تبادل حر مع الشيلي سنة 2003، إلى جانب التوقيع على نفس الصنف من الاتفاقيات في ماي 2004 مع دول أمريكا الوسطى (كوستاريكا، السلفادور، غواتيمالا، الهندوراس، نيكاراجوا).

ثانيا- السوق المشتركة للجنوب: (Mercosur)

تم التوقيع ووضع قيد التنفيذ اتفاقية إسونسيون سنة 1991 من طرف أربعة بلدان من أمريكا الجنوبية:الأرجنتين، البرازيل، الباراغواي و الأرغواي، و التي تم تعديلها سنة 1994، التي أنشأت بدورها السوق المشتركة للجنوب "الميركوسور" ابتداء من الفاتح جانفي 1995 والقائمة على التنقل الحرّ للسلع، الخدمات، رؤوس الأموال و اليد العاملة. إلى جانب تطبيق تعريفة جمركية مشتركة انطلاقا من 1 جانفي 1995. و ما تجدر الإشارة إليه هو نجاح الميركوسور في إزالة التعريفات الجمركية الداخلية و تطبيق تعريفة خارجية مشتركة، و هو الشيء الذي تمّ في ظرف ثلاث سنوات (من 1992 إلى 1995) مقارنة بالاتحاد الأوروبي التي استغرقت فيها هذه العملية أكثر من عشر سنوات (من 1957 إلى 1968)، رغم تضمّن الاتفاقية استثناءات خاصّة بتحرير المبادلات داخليا و تطبيق التعريفة المشتركة. كما ضمّ الميركوسور كلاّ من الشيلي و بوليفيا كشركاء بعد التوقيع على سنة 1996 على اتفاقية تبادل حرّ مع المنطقة[41].

من جهة أخرى، تنصّ الميركوسور على إقامة عدد من المؤسسات السياسية و الإدارية، بشكل يختلف تماما عن المؤسسات الفيدرالية الأوروبية. حيث تقوم هذه السوق على منطق "كونفيدرالي"، أين تكون فيها الهياكل مابين حكومية عوض هيئات ما فوق وطنية[42].و تمنح سلطة اتخاذ القرار إلى مجلس وزراء السوق المشتركة، بينما ينحصر دور الأمانة الإدارية في إطار ضيّق و لا تتوفرّ على سلطات تنفيذية مقارنة بنظيرتها في الاتحاد الأوروبي، إضافة إلى هذا، لا توجد أية هيئة بإمكانها فرض على أية دولة من دول المجموعة، العمل بإحدى هذه القواعد المشتركة.

[41] Jean-Paul RODRIGUE, Op cit., page 183.
[42] David ROLAND-HOLST et Dominique van der MENSBRUGGHE, Op cit., page11.

أما في مجال السياسات الاقتصادية، نلاحظ وجود تنسيقا للسياسات الهيكلية على مستوى بعض القطاعات مثل الزراعة أو صناعة السيارات. لكن عكس الاتحاد الأوروبي، تبقى السياسة التجارية الخارجية مسيرة من طرف الدول الأعضاء، بما في ذلك أدوات الحماية التجارية. من جهة أخرى، تتوفر الميركوسور إجراءاتها الخاصة بها في مجال فضّ النزاعات والتي تبقى قليلة الاستعمال. و مثل ما هو حاصل في المنظمة العالمية للتجارة، تنظم المبادرات الفكرية والمفاوضات في إطار لجان مختصّة (البيئة، الزراعة، العمل و الضمان الاجتماعي...الخ) ولجان تقنية (حماية المستهلكين، الممارسات غير المشروعة والوقاية...الخ).

ويمكن اعتبار الميركوسور، بالنسبة لأمريكا الجنوبية، كبديل لتكامل على شاكلة النافتا المهيمن عليها من طرف الولايات المتحدة الأمريكية. و إذا كانت بصفتها سوقا مشتركة، تظهر تكاملا أبعد من ذلك الموجود على مستوى النافتا، يبقى رغم ذلك مرتكزا على حركة السلع والبضائع، حيث لا يفرض نفس صرامة النافتا في هذا المجال، و على وجه الخصوص، الاستثمار، الخدمات، الملكية الفكرية، حيث تبقى هذه السوق غير مكتملة من هذه الناحية. إلى جانب هذا، نسجل نقصا على مستوى تنسيق السياسات النقدية، الذي أحدث، سنة 1999، أزمة تجارية خطيرة، بين الأرجنتين و البرازيل، حيث أحدثت عملية تخفيض قيمة الريال البرازيلي، التي أعطت امتيازا تنافسيا لمنتجات هذا البلد ، و التي كانت المبرر الأساسي لموقف الحكومة الأرجنتينية في رفعها لإجراءات الحماية التجارية.

<u>ثالثا- الإتحاد الأوروبي</u>: (UE)

نصّت معاهدة روما سنة 1957 على التأسيس التدريجي لسوق مشتركة فيما بين الدول الأوروبية المعنية بالاتحاد، و هي حاليا في طور الانتهاء من إقامتها. ويتواصل هذا التكامل من خلال اتحاد اقتصادي و نقدي و الذي شهد في الفاتح جانفي 1999 استخدام عملة أوروبية موحدّة ، اليورو، و الذي سمح، منذ جانفي 2002، للبلدان الاثني عشر للاتحاد الأوروبي من تجسيد كل تعاملاتهم بواسطة هذه الوحدة النقدية.

و لا يعتبر التكامل الاقتصادي كغاية في حدّ ذاته بل كأداة تحقيق الاستقرار السياسي في أوربا، التي كانت خلال سنوات الخمسينيات في مواجهة تحدّيين اثنين: منع عودة الحرب و مواجهة متضامنة لضغوطات الاتحاد السوفيتي. بالتالي يرافق الطرح الأوروبي تصورّ مثالي لتكامل سياسي.والبرهان على هذه الحقيقة متمثل في وجود سلطة حقيقية ما فوق وطنية (Supranational) ، أين نجد سلطة تنفيذية ممثلة من طرف لجنة و مجلس الوزراء، الذي يجمع الوزراء المؤهلين لدراسة الموضوع المعالج. أما اللجنة الأوروبية، المستقلة عن الدول العضوة، فهي تتوفر على سلطة اقتراح و تنفيذ قرارات مجلس الوزراء، المتبناة انطلاقا من قواعد الأغلبية المرتبطة بالمجال المعالج. كما نجد هذه اللجنة مدعمّة بسلطات خصوصية ومزودة بإدارة.

يجتمع المجلس الأوروبي، الذي يضمّ رؤساء الدول و الحكومات، مرتين أو ثلاث خلال السنة، و يقوم بتحديد الاختيارات الكبرى الإستراتيجية للاتحاد. أما من الناحية التشريعية، فهناك برلمان أوروبي يتم تعيين نوابه بواسطة اقتراع شامل، و قد شهدت سلطة هذه المؤسسة دعما كبيرا من خلال الأحكام العديدة التي تضمنها المعاهدات المعدلة لمعاهدة روما (الوثيقة الرئيسية، معاهدة ماستريخت، معاهدة أمستردام، معاهدة نيس)، بينما تمثّل محكمة العدل الأوروبية السلطة القضائية ، التي تفصل في نزاعات الدول فيما بينها أو في خلافات الدول مع اللجنة الأوروبية و التي يمكن حتى للمواطنين اللّجوء إليها. أما في المجال التجاري، تعالج النزاعات المحتملة على المستوى المشترك.

الجدول رقم 4: إجراءات التكامل الأوروبي.

	فترة ما قبل ماستريخت (1951-1991)	**ما بعد ماستريخت (1991-2004؟)**	**الفترة ما بعد المعاهدة ؟**
المبدأ..........	إقامة اتحاد "دوما ضيق النطاق".	المبدأ العام للتفويض.	تقاسم الصلاحيات بين الاتحاد الأوروبي و الدول الأعضاء.
المنهجية..........	خطوات صغيرة غير تراكمية.	معيار الكفاءة الاقتصادية للإجراءات التكاملية.	البحث عن طريقة مستقرة لتقسيم الصلاحيات.
وجهة التغيير...	تكامل لا رجعة فيه (مكسب مشترك للشعوب الأوروبية المعنية)	تابعة للتكامل الاقتصادي و لعدم تجانس التفضيلات.	ضمانات إجرائية موجهة لتأمين استقرار التقسيم.

المصدر: Jürgen von HAGEN et Jean PISANI-FERRY , « Pourquoi l'Europe ne ressemble-t-elle pas à ce que voudraient les économistes ? », in Revue économique, sans numéro, sans date, article reproduit dans problèmes économiques, la documentation française, n°2834, France,03 décembre 2003,page 14.

يمكن للسلطة التنفيذية الأوروبية اتخاذ قرارات تلتزم بتنفيذها البلدان الأعضاء، فالقانون الأوروبي المشترك يفوق القوانين الوطنية، أما الفصل بين الصلاحيات المشتركة و الصلاحيات الوطنية فيقوم على مبدأ التفويض **(subsidiarité)**، المفسّر من خلال أحكام معاهدة ماستريخت، حيث يتم اللّجوء إلى معالجة على المستوى المشترك لمّا:*"تكون الأهداف و الطريقة المزمع إتباعها عاجزة عن التطبيق من طرف البلدان الأعضاء و يمكن لها في هذه الحالة ، بسبب أبعاد و آثار المنهجية المزمع إتباعها، أن*

يتمّ تناولها على المستوى المشترك"[43]، في هذا الإطار و بما أنّ الاتحاد الأوروبي عبارة عن إتحاد جمركي، فالسياسة التجارية الخارجية من صلاحيات المجموعة المشتركة، حيث تكون التعريفات و الحصص مشتركة كما يتم التفاوض على الاتفاقيات المتعدّدة الأطراف من طرف اللّجنة الأوروبية . إن مبادئ السياسة التجارية المشتركة مقنّنة من خلال المادة 133 من معاهدة روما (المعدلة من طرف معاهدة ماستريخت، أمستردام و نيس) التي تشير إلى كون " السياسة التجارية المشتركة قائمة على مبادئ متماثلة، خاصة فيما يتعلّق بالتغييرات التعريفية، إبرام اتفاقيات تعريفية و تجارية، توحيد إجراءات التحرير، سياسة التصدير، إضافة إلى إجراءات الحماية التجارية، بما فيها تلك الواجب اتخاذها في حالة الإغراق أو الإعانات". وقد وسعت هذه الصلاحيات المشتركة، المطبقة على السلع، من خلال أحكام معاهدة أمستردام لتشمل "المفاوضات و الاتفاقيات دولية المتعلقة بالخدمات وحقوق الملكية الفكرية".

أما فيما يتعلق بالمنافسة، يعدّ تطبيق القواعد المشتركة الخاصة بها، خاصة تلك المتعلقة بالاندماج (قانون 1989) و المساعدات العمومية، من صلاحيات اللجنة الأوروبية وهذا عند مستويات معيّنة.

و من بين شواهد الطابع الفيدرالي للاتحاد الأوروبي وجود سياسات مشتركة مقرّرة من طرف المجلس، باقتراح من طرف اللجنة التي تضعها قيد التنفيذ، مثل السياسة الزراعية المشتركة، التي تهدف إلى حماية دخول الفلاحين و ضمان الأمن الغذائي للاتحاد.و بالتالي، تخصص أغلب اعتمادات الميزانية المشتركة لمتطلبات السياسة الزراعية المشتركة و للصناديق الهيكلية

---

[43] المادة 3ب من القسم الثاني لمعاهدة ماستريخت.

الهادفة إلى مساعدة المناطق و البلدان المتأخرة و يبقى الهدف الرئيسي تسريع التقارب الاقتصادي داخل الاتحاد[44].

تتضمّن هذه الرغبة التكاملية، الهادفة إلى ما وراء العلاقات التجارية، تحديدا و تصنيفا صارما للشعوب في أوربا، حيث نلاحظ أن الاتحاد الأوروبي لم يتردد في إبرام اتفاقيات شراكة مع بلدان غير أوروبية (بلدان البحر الأبيض المتوسط) أو إقامة اتحاد جمركي مع تركيا، لكن يرفض بقوة توسيع حدوده إلى ما وراء القارة الأوروبية. للإشارة، انضمت للاتحاد الأوروبي خلال شهر ماي 2004 عشرة (10) دول أوروبية هي: مالطا، استونيا، قبرص، المجر، جمهورية التشيك، بولونيا، لتوانيا، ليتونيا، سلوفينيا، سلوفاكيا.

[44] Jean-Pierre FAUGERE : Op cit., page 175.

الإطار رقم 2: المراحل الكبرى لمسار الاتحاد الأوروبي

1951. المجموعة الأوروبية للفحم و الفولاذ **(CECA)**؛

1957. التوقيع على معاهدة روما المؤسسة للسوق المشتركة و للمجموعة الأوروبية للطاقة (Euratom) بين بلجيكا، فرنسا، إيطاليا، لوكسمبورج، هولندا و جمهورية ألمانيا الفيدرالية.

1962. تأسيس السياسة الزراعية المشتركة؛

1968. تأسيس إتحاد جمركي بين الدول الست العضوة في السوق المشتركة؛

1973. انضمام الدنمارك، جمهورية ايرلندا و بريطانيا العظمى للمجموعة الاقتصادية الأوروبية؛

1979. نشأة النظام النقدي الأوروبي و ظهور مشروع العملة الأوروبية الموحدّة "الإيكو" (ECU)؛

1981. انضمام اليونان إلى المجموعة الاقتصادية الأوروبية؛

1986. انضمام إسبانيا و البرتغال إلى المجموعة الاقتصادية الأوروبية. التوقيع على العقد الأوروبي الموحدّ، المتضمّن إنشاء سوق موحدّة في الفاتح جانفي 1993؛

1992. التوقيع على معاهدة ماستريخت المؤسسة للاتحاد الأوروبي؛

1993. دخول أحكام السوق الموحدّة حيّز التنفيذ؛

1995. انضمام النمسا، فنلندا و السويد إلى الاتحاد الأوروبي؛

2002. انطلاق التداول باليورو؛

2004. توسيع الإتحاد الأوروبي لعشرة أعضاء جدد: مالطا، استونيا، قبرص، المجر، جمهورية التشيك، بولونيا، لتوانيا، ليتونيا، سلوفينيا، سلوفاكيا.

المبحث الثاني : واقع التكامل المغاربي

تدخل اتفاقية الشراكة، بين بعض دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) والاتحاد الأوروبي، في إطار العلاقات المحدّدة خلال مؤتمر برشلونة- إسبانيا سنة 1995، وتشكل هذه الشراكة رهانا كبيرا بالنسبة للدول المغاربية ومحكا حقيقيا للمقاولة المغاربية على خلفية إقرار اتفاقيات الشراكة الموقعة لإنشاء منطقة للتبادل الحر ابتداء من 2010 وما سوف يصاحب ذلك من تخفيضات جمركية أعدّت لتطبيق اتفاقية الشراكة، مما سيؤثر لا محالة على الإيرادات العامة لهذه الدول المغاربية، لذا فهي ملزمة بالبحث عن موارد أخرى تعوّض الخسائر الناجمة عن تطبيق اتفاقيات الشراكة.تضع هذه المرحلة البلدان المغاربية في وضعية دقيقة جدا، على اعتبار أنها تفرض جدولا زمنيا يجب الاقتداء به، خاصة وأن المدّة الزمنية التي تفصلنا عن 2010 قصيرة جدا في حياة الأمم، بالنسبة لمساراتها التنموية، لذا تجد الدول المغاربية نفسها مرغمة على تأهيل اقتصادياتها وتطوير جميع مؤسساتها لمواجهة هذه التحديات الكبيرة.وبما أن الدول المغاربية واعية كل الوعي بالتحديات التي تنتظرها وتمتلك الإمكانيات الطبيعية والبشرية التي تؤهلها لذلك، وجب عليها التدقيق في خياراتها المستقبلية من خلال تحديد علاقة متميّزة فيما بينها، حيث صار تكامل بلدان المغرب العربي ضرورة سياسية و اقتصادية لا مناص منها، نظرا لعدة اعتبارات مرتبطة بالمحيط الدولي والمنافسة الاقتصادية التي تزيد حدّة يوما بعد يوم بين الأقطاب الإقليمية الأخرى، خاصة على مستوى السوق الدولية لرؤوس الأموال. بالإضافة إلى تحديات أخرى ظهرت بفعل الآجال الحاسمة التي يتوجب على اقتصاديات المغرب العربي مواجهتها (التفكيك التعريفي، توسيع الإتحاد الأوروبي نحو الشرق، تحرير قطاع الأنسجة على المستوى الدولي، هشاشة مرتفعة اتجاه صدمات الطلب الخارجي)، ويمكن أن تكون تكلفة اللاتكامل المغاربي جد ثقيلة على اقتصاديات المنطقة، بالتالي، يعتبر التكامل الاقتصادي المغاربي القوة المحركة للنمو و الدافعة لتكثيف المبادلات التجارية بين البلدان المغاربية، كما يمكن أن يشكّل التكامل الإقليمي عاملا أساسيا لاندماج فعال للمنطقة المغاربية في الاقتصاد العالمي.

سنحاول ، عبر هذا المبحث الإحاطة بجميع العوامل المرتبطة بواقع التكامل الاقتصادي المغاربي وتقييم إمكانيات التبادل والاستثمار الأجنبي المباشر الذي يمكن لها المساهمة في بناء التكتل الاقتصادي المغاربي **(المطلب الأول)** إلى جانب التطرق إلى وضعية الإطار القانوني الذي يحكم التعاون الاقتصادي والتجاري المغاربي **(المطلب الثاني)** كما أن للوضعية الاقتصادية والتجارية في بلدان المغرب العربي دور في تفعيل آليات هذا التكامل **(المطلب الثالث)**.يظهر من اللازم تحديد معوقات إقامة هذا التكامل في المنطقة المغاربية وتحديد أساليب تجاوزها **(المطلب الرابع)** لنأتي إلى محاولة تقييم تكلفة عدم التكامل الإقليمي بين دول المغرب العربي **(المطلب الخامس)**.

المطلب الأول: تكامل اقتصاديات المغرب العربي

يعتبر إعادة بعث اتحاد المغرب العربي، عاملا مهما في تحريك العلاقات الاقتصادية بين الدول المغاربية، كما يشكل إطارا ذو مصداقية لتدعيم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي[45]، والمساهمة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، بالنظر إلى آثاره على الاستقرار الجهوي وتوسيع حجم السوق، كما أن التقارب الاقتصادي بين الدول المغاربية ضروري كذلك، لمواجهة التحديات الناجمة عن توسع الاتحاد الأوروبي نحو الشرق.

أ- مصداقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي:

قد يمنح تعزيز وتقوية العلاقات الاقتصادية بين البلدان المغاربية، مصداقية لإستراتيجية الانفتاح الاقتصادي المتبناة من طرفها، خاصة اتجاه الاتحاد الأوروبي، وستكون أحكام اتفاقيات الشراكة التي أبرمها الاتحاد الأوروبي مع الجزائر، تونس والمغرب، المتعلقة بالمساعدة التقنية والمالية والتجانس المؤسساتي، ذات فائدة كبيرة إذا ما أفلحت البلدان المغاربية في تعميق تكاملها

[45] Division de l'Environnement National et International,: « les enjeux de l'intégration maghrébine », document de travail n°90, Direction de la Politique Economique Générale, Ministère des finances et de la privatisation, Maroc, juillet 2003, page 5.

الاقتصادي وتعزيز تعاونها المؤسساتي[46]. حيث يمنح تكثيف العلاقات الاقتصادية، بين بلدان متجاورة ذات مستوى نمّو متماثل تقريبا، امتياز تقليص التكاليف والعقبات المرتبطة بالانتقال إلى اقتصاد السوق و بالتالي، إقامة إطار ملائم ومواتي لانفتاح تدريجي وأقل عرضة للصدمات.

رغم قيام البلدان الثلاث بجهود معتبرة في مجال الإصلاحات الهيكلية، ظلّت تواجه بعض الصعوبات المالية و التقنية في بعث الجيل الثاني من الإصلاحات، الضرورية لنموها الاقتصادي.

بالتالي، قد يسمح بعث الاتحاد المغاربي من جديد، بتركيز الشراكة الأورو-متوسطية حول أهداف رئيسية، على رأسها التنمية الاقتصادية والاندماج الفعلي لمنطقة المغرب العربي في التجارة الدولية.ويمكن أن تؤدي تنمية العلاقات التجارية بين البلدان المغاربية، إلى إحداث ديناميكية اقتصادية إقليمية قابلة للتقوية و إعادة تموقع عوامل الإنتاج داخل الفضاء المغاربي وترقية جاذبية المنطقة لتدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

ب- تعزيز قوة الجذب الإقليمية:

رغم الإصلاحات التي شرعت فيها و لا زالت تقوم بها بلدان المغرب العربي، من أجل إعادة التوازنات الاقتصادية الكلية و الانطلاق في سلسلة من الإجراءات المتعلقة بالتحرير الاقتصادي والمالي، تبقى الدول المغاربية متأخرّة في مجال جذب اقتصادياتها لتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر.

لقد أتت مبادرة إيزنستات Eizenstat[47]، لتقترح شراكة اقتصادية بين الولايات المتحدة الأمريكية ودول المغرب العربي، و التي ترتكز، على تفكيك الحواجز البينية التجارية المعرقلة للتجارة والاستثمار من أجل توسيع حجم السوق و العمل على الاستقرار

---

[46] Mohieddine HADHRI : « la grande zone arabe de libre échange et les perspectives d'intégration sud-sud en méditerranée », FEMISE RESEARCH PROGRAMME,Commission of the European Communities, Marseille, France, juillet 2001, page 14.

[47] سكرتير الدولة الأمريكي المكلف بالخزينة السابق، خلال فترة رئاسة بيل كلينتون.

الإقليمي، الشيء الذي قد يحفز المتعاملين الاقتصاديين الأمريكيين على استثمار رؤوس أموالهم في المغرب العربي.

كما أريد لهذه المبادرة أن تكون مكملة لمشروع للشراكة الأورو-متوسطية و التي قد تحمل معها قيمة مضافة للتنمية الاقتصادية للبلدان المغاربية.

فقد زاد الجهد المتواصل في تحسين فرص الاستثمار في دول المغرب العربي من خلال التشريعات المتعلقة بالاستثمارات و توجه سياسة الإصلاحات في القطاع العام على خصخصة ما يمكن من المؤسسات العمومية، إضافة إلى إقامة مخططات إنعاش اقتصادية يمكن أن تجعل من التقارب بين هذه البلدان فرصة سواء للمستثمرين المحليين أو الأجانب.

كما قد يشكل التنوع النسبي للهياكل الاقتصادية (قطاع المحروقات في الجزائر وليبيا، السياحة والصناعات التحويلية في تونس والمغرب، قطاع الموارد البحرية في موريتانيا)، في حالة بعث للتعاون الاقتصادي الإقليمي، محطة هامة لتحريك تدفقات المبادلات التجارية داخل الفضاء المغاربي و بالتالي الاستعداد التامّ للشراكة سواء مع الولايات المتحدة الأمريكية و/أو الإتحاد الأوروبي.

جـ- التخفيف من آثار توسع الإتحاد الأوروبي:

يمثل الإتحاد الأوروبي بالنسبة للدول المغاربية شريكا اقتصاديا من الدرجة الأولى، فأغلب تدفقات المبادلات التجارية والاستثمار تتم مع هذه المجموعة الاقتصادي، إن تركيز المبادلات الخارجية للاقتصاديات المغاربية، قد تزيد من هشاشتها وتجعلها تابعة ومرتبطة بالتطورات الظرفية للاقتصاديات الأوروبية[48].

زيادة على ذلك، فإن توسع الإتحاد الأوروبي نحو الشرق يمكن أن تكون له آثار اقتصادية واجتماعية غير مواتية على الاقتصاديات المغاربية، حيث يتوقع، على الأقل، ثلاثة نتائج كبرى هي كالتالي[49]:

---

[48] Division de l'Environnement National et International : Op.cit, page 7.

[49] Direction de La Politique Economique Générale : « Enjeux sur le Maroc de l'élargissement de l'Union Européenne à l'Est », Document de Travail n° 87, Ministère des finances et de la privatisation, Maroc, avril 2003, page 23.

1. **تحول التدفقات التجارية لمصلحة الأعضاء الجدد :** حيث ستستفيد بلدان أوروبا الوسطى والشرقية (PECO) من منافذ أوسع للسوق الأوروبية؛

2. **أثر المزاحمة (أثر الطرد Effet d'éviction) في مجال الاستثمار الأجنبي المباشر :** سيرفع القرب الجغرافي النسبي لبلدان أوربا الوسطى والشرقية من الاتحاد الأوروبي، من مستوى النمو الاقتصادي و المؤسساتي لهذه البلدان وستؤدي هذه العوامل إلى زيادة جاذبية هذه الاقتصاديات، مما سيؤدي إلى توجه تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو بلدان أوربا الوسطى والشرقية على حساب بلدان الضفة الجنوبية للمتوسط.

3. **إحلال اليد العاملة القادمة من أوروبا الوسطى والشرقية مكان أو بدل المهاجرين من جنوب المتوسط، خاصة من المغرب العربي :** يمكن أن يمثل خطرا على المنطقة المغاربية، مادام أن تحويلات العمال المهاجرين تلعب دورا مهما في تمويل الاقتصاديات المغاربية (خاصة تونس و المغرب).

بالنظر إلى هذه المعطيات، ستسمح تقوية العلاقات بين الدول المغاربية، ليس في تعزيز القدرة التفاوضية مع الاتحاد الأوروبي فحسب، بل في المساهمة من التخفيف من آثار المزاحمة أو الطرد الناتجة من استبدال الوجهة أو تحول تدفقات المبادلات لمصلحة الأعضاء الجدد للإتحاد الأوروبي.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للتعاون الاقتصادي والتجاري المغاربي

تم إبرام معاهدة تأسيس اتحاد المغرب العربي بمدينة مراكش المغربية في 17 فيفري 1989 من طرف ليبيا، تونس، الجزائر، المغرب وموريتانيا.

باعتباره منظمّة إقليمية، يهدف اتحاد المغرب العربي إلى[50]:

- تمتين روابط الأخوّة التي تجمع الدول الأعضاء وشعوبها؛
- تحقيق التقدم والازدهار للمجتمعات المغاربية والدفاع عن حقوقها؛
- المساهمة في حفظ السلم القائم على العدالة والمساواة؛
- متابعة سياسة مشتركة في الميادين المختلفة؛
- العمل تدريجيا لتحقيق حريّة التنقل للأشخاص، الخدمات، البضائع ورؤوس الأموال.

في 23 جويلية 1990 بزرالدة الجزائرية، التقى قادة الدول الخمسة في قمة خرجت بتبني إستراتيجية مشتركة لتنمية اقتصادية تضع القواعد لتكامل إقليمي حقيقي، وصار هدف الاتحاد المغاربي تشكيل وحدة اقتصادية بين البلدان الأعضاء. على أن يتم الوصول إلى هذه الوحدة، حسب هذه الإستراتيجية، عبر ثلاثة مراحل ابتدائية:

المرحلة الأولى (1992-1995): إنشاء منطقة تبادل حر عبر الإعفاء من الحقوق الجمركية والإلغاء التدريجي للحواجز غير التعريفية.

المرحلة الثانية: (1996-1999): إنشاء اتحاد جمركي، يتمّ من خلاله وضع تعريفة خارجية مشتركة، تسمح بحماية الإنتاج المحلي بالنسبة للسوق الخارجية.

وقد قامت اللجنة الاقتصادية المغاربية مشروع إطار يتضمن الإعفاء من حقوق الجمركية والرسوم المماثلة، الإلغاء التدريجي للحواجز غير التعريفية، وضع سياسة التجارة الخارجية، والاتفاق على مدونّة تعريفية موحدة.

المرحلة الثالثة: ابتداء من سنة 2000، تأسيس اتحاد اقتصادي في بلدان المغرب العربي الذي يعتبر المرحلة النهائية لنسق التكامل، والذي سيتجسد باتحاد وتنسيق السياسات الاقتصادية وبرامج التنمية في البلدان الأعضاء.

في نفس الإطار تم إبرام معاهدة متعلّقة بتبادل المنتجات الفلاحية، والتي تضمنت ما يلي :

[50] د/ جمال عبد الناصر مانع، "اتحاد المغرب العربي"، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2004، صفحة 96.

- التعجيل بإقامة اتحاد جمركي استعدادا لتحقيق سوق مشتركة زراعية مغاربية؛
- إعفاء المنتجات الزراعية المتبادلة ذات المصدر والمنشأ المحلي، من الحقوق الجمركية والضرائب والرسوم المماثلة المفروضة عند الاستيراد. باستثناء الضرائب والرسوم على الإنتاج المحلي في كل بلد من بلدان الاتحاد.
- تأسيس لجنة مكلفة بالأمن الغذائي بوضع قوائم المنتجات الزراعي المعفاة من كل إجراء تعريفي.

أما المعاهدة الثانية فتتعلق بالأوجه التجارية والتعريفية، التي أبرمت في 10 مارس 1991 بين بلدان المغرب العربي والتي ركزّت على ما يلي:

- إعفاء المنتجات المتبادلة، ذات المصدر والمنشأ المحلي من الحقوق الجمركية، الضرائب والرسوم ذات الأثر المماثل المفروضة عند الاستيراد؛
- إعفاء المنتجات المتبادلة، ذات المصدر والمنشأ المحلي والمحددة في قوائم، من كل الإجراءات غير التعريفية، وتوسّع هذه القوائم تدريجيا مع الأخذ بعين الاعتبار القوانين المتعلقة بالصحة النباتية والحيوانية، الصحة والأمن السارية لدى البلد المستورد.

امتدادا لمعاهدة مراكش، تم إبرام عدة اتفاقيات ثنائية للتبادل الحر بين الدول المغاربية.حيث، نسجل الاتفاقية المبرمة بين تونس والمغرب التي دخلت حيز التنفيذ في 16 مارس 1999، التي نصّت على إنشاء منطقة تبادل حر بين الطرفين خلال فترة انتقالية تمتد إلى غاية، على الأكثر، 31 ديسمبر 2007، وبيان التفكيك التعريفي قد تم وضعه حسب حساسية وطبيعة المنتجات الموجودة في القوائم الملحقة للاتفاقية.

لقد عرف كذلك، الإطار القانوني[51] للمبادلات المغربية-التونسية، إبرام اتفاقيات، منها بروتوكول التعاون التقني المبرم بين وزارة الصناعة، التجارة والحرف المغربية ووزارة التجارة التونسية (1998)، اتفاقية بين المركز المغربي لترقية الصادرات ونظيره التونسي (1981) إضافة إلى القانون الداخلي المنظم لغرفة التجارة والصناعة المشتركة المغربية التونسية (1987).

أما الإطار القانوني للمبادلات بين الجزائر وتونس فهو منظم من خلال اتفاقية تجارية (1981) مكملّة باتفاقية متممّة (1984) المتعلقة بالإعفاء من حقوق الجمارك والرسوم ذات نفس الأثر بالنسبة للمنتجات من مصدر محلي لها معدل تكامل دنى يقدر بـ 50%.

[51] Division de l’Environnement National et International, Op.cit, page 10.

أما بالنسبة للجزائر والمغرب، فقد وقعا البلدان في 14 مارس 1989 اتفاقا تجاريا وتعريفيا يؤسس التقديم المتبادل للتعريفات التفضيلية بعنوان المنتجات المحلية المتبادلة بين البلدين، ودخل هذا الاتفاق حيز التنفيذ في 06 فيفري 1990 الناصّ على إعفاء مجمل المنتجات المتبادلة من حقوق الجمارك والرسوم المماثلة.

تخصص الاستفادة من المعاملة التعريفية التفضيلية للمنتجات التي تلبي قواعد المنشأ المحددة في الاتفاقية ويتعلق الأمر بـ :

- السلع المنتجة كلية في بلد التصدير (المنتجات الحيوانية، النباتية أو المعدنية بما في ذلك الثروات الطبيعية)؛
- منتجات محولة في بلد التصدير وأن التقييم المحلي ليس أقل من 40% من القيمة الإجمالية للمنتجات التامة (الانطلاق من المصنع)؛

إضافة إلى قواعد المنشأ، يكون منح النظام التفضيلي مشروطا باحترام القاعدة المسماة (النقل المباشر)، المتضمن نقل المنتجات مباشرة من البلد المصدر نحو البلد المستورد دون المرور ببلد آخر.

من جهة أخرى، نصّت هذه الاتفاقية على أحكام إضافية تتضمن النقاط التالية :

- تسهيل إجراءات المبادلات، خاصة في مجال منح رخص الاستيراد والتصدير
- منح إعفاء جمركي على العينات ووسائل الإشهار بما في ذلك المنتجات والأدوات الضرورية لتنظيم التظاهرات التجارية (معارض وصالونات)
- منح الأولوية للمؤسسات والمتعاملين الوطنيين في مجال النقل.

<u>المطلب الثالث</u>: وضعية الاقتصاديات المغاربية

رغم اختلاف أوجه النمّو للاقتصاديات المغاربية، فإنّها تسجل نفس المميزات الخاصة بالبلدان النامية[52]:

- اندماج محدود في الاقتصاد العالمي؛
- تخصّص دولي قائم على الثـروات الطبيعيـة التـي تزخـر بهـا المنطقـة (المحروقات، المناجم و الفلاحية...)؛
- وضعية اقتصادية كليّة مستقرة نسبيا، لكن لا تـسمح بنمـو كـافي ومنـتظم لامتصاص مشاكل الفقر والبطالة.
- تبعية اقتصادية شديدة نحو الخارج : تبقى تطـورات الوضـعية الاقتـصادية والمالية للبلدان المغاربية مرتبطة بالظرف الدولي الذي يطبع السوق البترولية في حالة الجزائر وليبيا والصادرات الزراعية والمنسوجات بما في ذلك الظرف السياحي الدولي فيما يخص المغرب وتونس .

الجدول رقم 5: المؤشرات الاقتصادية الأساسية المتوفرّة بالنسبة للبلدان المغاربية.

	عدد السكان	PIB الاسمي (ملايير اليورو)	PIB الفردي حسب تعادل القدرة الشرائية باليورو.	معدّل البطالة	متوسط النمو السنوي لـ PIB حسب الحجم (1993-2002)	متوسط النمو السنوي بالنسبة للسكان(1997-2002)	المتوسط السنوي للتضخم (1997-2002)
الجزائر	**31.3**	**62.4**	**4828**	**26.8**	**2.5**	**1.6**	**2.7**
المغرب	**30.1**	**40.3**	**3665**	**12.8**	**3.0**	**1.5**	**1.8**
تونس	**9.7**	**23.5**	**5996**	**14.9**	**4.0**	**1.2**	**2.7**

المصدر: **EuroStat, BCE, FMI.**، **2002**.

أ- الإطار الاقتصادي الكلّي:

[52] Djamel-Eddine GUECHI, « l'Union du Maghreb Arabe : Intégration régionale et développement économique », Casbah Editions, Alger, 2002, page 70.

لقد شكّل دوما، استقرار الوضعية الاقتصادية الكليّة إحدى شروط نجاح الانفتاح التجاري والانتقال نحو اقتصاد السوق[53].

على هذا الأساس، قد شجّعت برامج التعديل الهيكلي المنجزة خلال سنوات الثمانينات في تونس والمغرب وبداية التسعينات في الجزائر، رغم ظروف تطبيقها الصعبة، تحت رعاية المؤسسات المالية الدولية، ، استقرار المجاميع الاقتصادية الكلية :

- تحسّن الأرصدة الجارية بالنسبة للناتج الداخلي الخام، ما عدا تونس، خلال عشرية التسعينات، الرصيد الجاري للمغرب كان متوازنا، بينما في الجزائر فقد كان فائضا، سنة 2002، الرصيد الجاري المنسوب للناتج الداخلي الخام قد كان +7,3%، +4,1%، −3,6%، بالنسبة للجزائر، المغرب وتونس.

- سمح تطور الأرصدة الجارية بتقليص ثقل الديون الخارجية، خاصة الجزائر والمغرب اللتين شرعتا في تسديد جزء من الدين الخارجي وباشرت برنامجا لتحويل الدين الخارجي إلى استثمارات، بينما تجد تونس سهولة في التمويل من السوق الدولية لرؤوس الأموال وتستفيد من تنقيط عالي (Investment grade) من طرف وكالات التنقيط. رغم ذلك، تبقى نفقات خدمات الديون جد عالية، في المنطقة المغاربية، ما دام أنها تمتص حوالي 20% من موارد صادرات السلع والخدمات[54].

- رغم ثقل الدين الخارجي، سجلّت احتياطات الصرف تطورا ملحوظا بالنسبة للدول المغاربية، لكن تبقى، الوضعية الخارجية للاقتصاديات المغاربية هشة، خاصة الجزائر، التي تعاني من نقص في تنوع صادراتها وبسبب التذبذب الشديد لأسعار البترول.

- فيما يخص المالية العامة، فقد تم تطهيرها نسبيا بفضل تقليص هام لنفقات الدولة. رغم ذلك، فإن العجز المالي بقي مرتفعا خاصة في المغرب وتونس الذي سجل نسب 4.2% و 3% من الناتج الداخلي الخام سنة 2002. ويتم تمويل هذه العجوزات،

---

[53] Division de l'Environnement National et International , Op.cit, page 10.

[54] Adama KONATE : « La trajectoire économique des pays du Maghreb », la revue Conjoncture, BNP Paribas, France, Novembre 2002, page 19.

بموارد غير نقدية، الشيء الذي سمح بتخفيض معدلات الفائدة ولم يحدث أثر طرد أو أثر مزاحمة بالنسبة للقطاع الخاص.

- سجل معدل التضخم في البلدان المغاربية نسبة تقل عن 3% سنة 2002، ممّا يضع البلدان المغاربية في وضعية مرضية مقارنة بالمناطق النامية الأخرى. هذا التطور ناتج عن الاستعمال الأمثل لسياسة نقدية حذرة مرتكزة على التحكم في الائتمان الداخلي وتحرير معدلات الفائدة، واللذين صارا موجبين حسب معدلات حقيقية.

إن النفاذية النسبية أمام الصدمات الخارجية للبلدان المغاربية، ما هي إلا ظاهرية، مما يترجم ضعف اندماج الاقتصاديات المغاربية في الاقتصاد العالمي، خاصة :

- لم تتلقى البلدان المغاربية سنة 2001 سوى 4,3 مليار دولار كاستثمارات أجنبية مباشرة، أي 2,2% من الاستثمارات الأجنبية المباشرة الموجهة نحو البلدان النامية.

- قدّر معدل الانفتاح التجاري للبلدان المغاربية سنة 2000 بـ 62,5% مقابل 55% سنة 1990، بمقارنته مع المناطق الأخرى في العالم، يبقى هذا المعدل أقل من نظيره بالنسبة للاقتصاديات الناشئة الأكثر حركية.

- يظلّ توازن الحسابات الخارجية مرتبطا بتحويلات دخول العمال المهاجرين، إيرادات السياحة، إيرادات المحروقات، الاستثمارات المباشرة والمحافظ المالية باعتبارها عوامل توازن غير كافية.

ب- إشكالية النمّو الممكن:

إن النمو الاقتصادي في البلدان المغاربية غير كافي عامّة، إضافة إلى خاصيّة الدورية، توجد وتيرة نمّو الاقتصاديات المغاربية في وضعية بعيدة عن النتائج المتوسطة لأغلب البلدان الناشئة الأكثر حيوية.

إذا كان مسار استقرار الاقتصاد الكلي قد ظهر، بصفة عامة، فعالا اتجاه الأهداف المرجوة وهذا رغم ديمومة بعض الضغوطات (ضعف سيولة العملة الصعبة في

تونس[55]، عجز ميزاني في المغرب...) ولم يترجم هذا بتحسن على معدل النمو على المستوى المغاربي.

قد سجل المعدل المغاربي للنمّو، مستويات أقل من التي كانت منتظرة خلال سنوات 1990، ما عدا تونس. أما في الجزائر، لم يبلغ التحسن المحسوس للنمو المسجّل خلال سنوات التسعينات ذلك المحقق خلال سنوات الثمانينات، بسبب عدم استقرار مؤشرات الاقتصاد الكلي والوضعية الأمنية.

من جهة أخرى، سجلّ ،خلال العشرية الماضية، الناتج الداخلي الخام الفردي في البلدان المغاربية و مقارنة بالمعدّل الأوروبي، استقرارا بنسبة 12%، ممّا قد يفسّر على أنه لا يوجد تقارب في مستويات المعيشة بين ضفتي المتوسط، لصعوبات ناتجة عن تراكم رأس المال، الذي يعتبر عاملا كابحا للادخار، و تعبّر هذه التطورات عن الوضع النسبي لفعالية رأس المال والنمّو غير الكافي للإنتاجية في المغرب العربي.

على المدى البعيد، و على أساس العوامل المرتبطة بالأوجه المؤسساتية لهذه الاقتصاديات، لم يسمح الاستثمار (23% من متوسط الناتج الداخلي الخام)[56] من توسيع ودعم ركائز الوثبة الاقتصادية. بالتالي، بقي المغرب العربي خاضعا لحلقات أو دورات شبيهة بتلك الموجودة لدى البلدان النامية (الدورة الفلاحية في تونس، المغرب، موريتانيا، دورات أسعار المحروقات في حالة الجزائر وليبيا)[57].

جـ- الجاذبية للاستثمار الأجنبي المباشر:

1- تطور تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في بلدان المغرب العربي:

[55] خلال السداسي الأول لسنة 2003، مثلت احتياطات الصرف المعلن عنها من طرف البنك المركزي التونسي، سوى 2 شهر ونصف من الواردات.

[56] معدل بعيد عن ذلك المسجل خلال مرحلة النمو القوية التي عرفتها منطقة جنوب شرق آسيا أين تجاوز تراكم رأس المال 30% من الناتج الداخلي الخام.

[57]بالإضافة إلى ما ذكرناه من نسب اقتصادية، تراوح مؤشر التنمية البشرية في المغرب العربي سنة 2001 بين 0,6 و 0,74 مقارنة بـ 0,905 بالنسبة لبلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE). أما فيما يخص الفقر المادي الإنساني حسب برنامج الأمم المتحدة للتنمية PNUD، فهناك اختلاف في المعدلات السائدة في الدول المغاربية، لكن تبقى مصنفة ضمن الشرائح الدنيا لمستوى التنمية الوسطي، حيث تراجع معدل الناتج الداخلي الخام للساكن بين 1% و 3% خلال 1990 و2000.

تطورت تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر بشكل سريع خلال العشرية الماضية، منتقلة من 717 مليون دولار أمريكي سنة 1990 إلى 4,4 مليار دولار أمريكي سنة 2001، حيث أن نصيب الاستثمار المباشر الموجه نحو بلدان جنوب شرق المتوسط قد ارتفع من 15% إلى 47% بين 1990 و 2001.

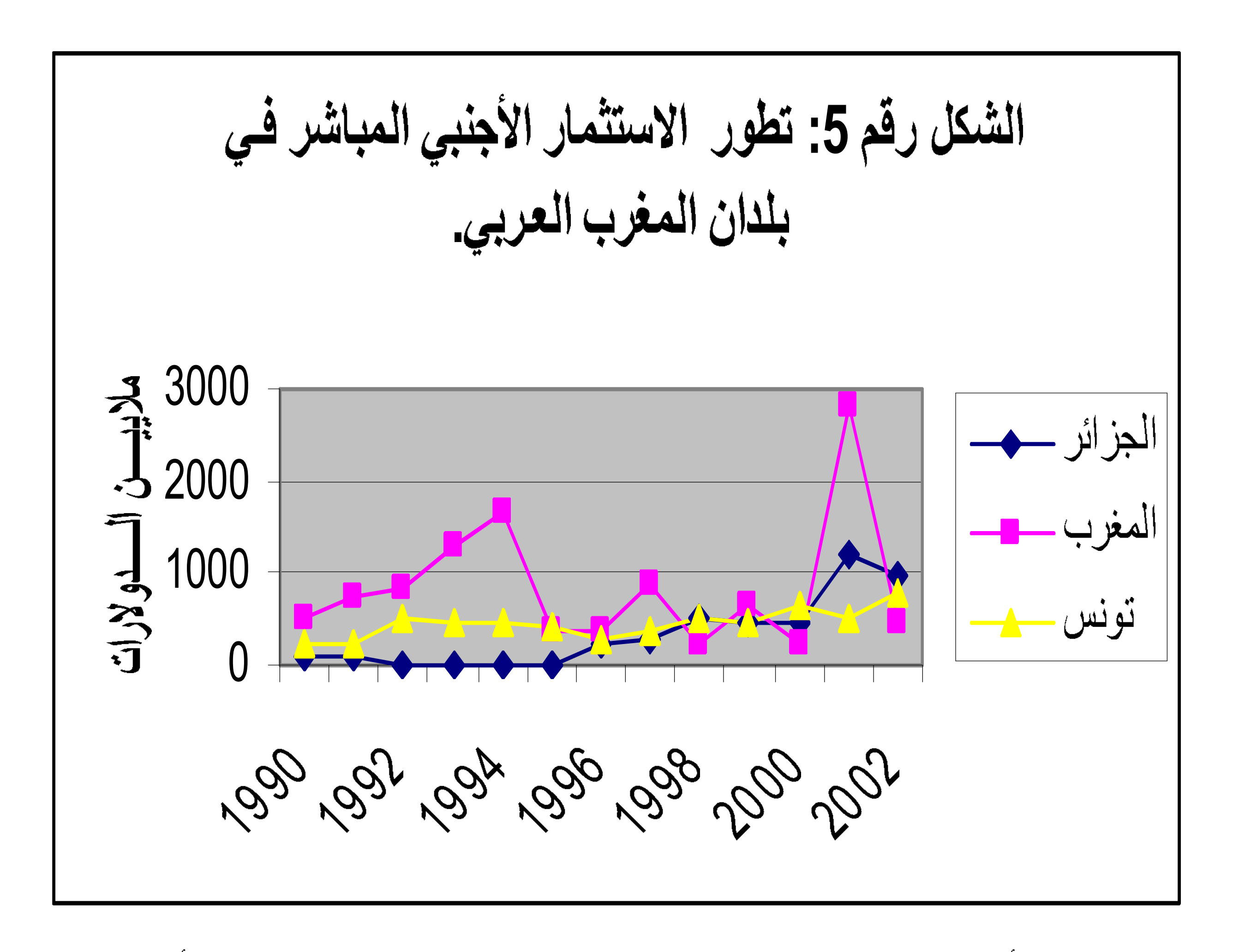
في حين، عرف الاستثمار الأجنبي المباشر العالمي الموجه نحو البلدان النامية، تقلص حصة المغرب العربي إلى غاية سنة 2000، لتبقى على التوالي، بين 0,6% و 2,2%. إضافة إلى أن مسار برشلونة لم يجلب الاهتمام المرجو من طرف المستثمرين الأوربيين إلى منطقة جنوب المتوسط.

أما حصة المغرب العربي من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لجنوب المتوسط، فقد انتقل من 1,2% سنة 1995 إلى 1,5% سنة 2000، رغم أن هذا المستوى قد تم الوصول إليه سنة 1997.

نشير أنه خلال سنة 2001، تم تفسير الزيادة التي عرفتها تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو المغرب العربي، في القيمة المضافة الهائلة التي حققتها المغرب من فتح رأسمال شركة المغرب للاتصالات وبيع الجزائر للرخصة الثانية لاستغلال شبكة الهاتف النقال. و تضاعفت رؤوس الأموال الموجهة نحو الجزائر بشكل كبير بين سنتي 2000 و 2001[58] خاصة اتجاه قطاع المحروقات.

---

[58] لقد تضاعفت الاستثمارات خاصة مجال المحروقات في الجزائر بثلاثة مرات بين 2000 و 2001 منتقلة من 438 إلى 1196 مليون دولار أمريكي.



<u>**المصدر:**</u> ندوة الأمم المتحدة للتجارة و التنمية الاقتصادية، قاعدة المعطيات حول الاستثمار الأجنبي المباشر CNUCED- 2003.

يوضح توزيع الاستثمار الأجنبي المباشر، خلال فترة 1996- 2001، الذي تلقته بلدان المغرب العربي هيمنة التدفقات المالية المتجهة نحو المغرب، بسبب التقدم الهام في مسار الخصخصة وتحويل الدين الخارجي إلى استثمارات. كما يعتبر التأخر الذي سجلّه مسار

الخصخصة في تونس وضعف الاستثمارات في قطاع المحروقات في الجزائر، تفسيرا للحجم المعتدل من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر التي حصل عليها هذين البلدين.
بالتالي، شكلّت تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو البلدان المغاربية، خلال الفترة 1996- 2000 ، معدلا يقدر بـ 1,05% من الناتج الداخلي الخامّ مقابل 0,82% للفترة الممتدّة من 1990- 1995، بالتناسب مع التكوّن الخام لرأس المال الثابت (FBCF)، فإن الاستثمارات الأجنبية المباشرة نحو المغرب العربي قد استقرّت في معدل 6% بين 1996 و2000 مقابل 3,9% خلال الفترة 1990-1995، وتبقى هذه المعدلات دون تلك المسجلة من طرف البلدان الناشئة.

الجدول رقم 6 : العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر/ التكوّن الخامّ لرأس المال الثابت

(بالنسبة المئوية)

	90-95	96-00	1996	1997	1998	1999	2000
البلدان النامية	5,7	11,7	9,1	11,1	11,4	13,4	**13,4**
شمال إفريقيا	3,9	6,0	3,5	5,9	5,6	9,6	**5,5**
المغرب	6,7	7,5	5	15,6	4,2	10,2	**2,5**
تونس	10,1	10,2	7,7	7,8	13,6	6,9	**15,2**
الجزائر	0,2	3,3	2,3	2,4	4	4,1	**3,8**
أمريكا اللاتينية	7,4	18,6	12,6	16,6	17,1	25,9	**20,7**
بلدان أوربا الوسطى و الشرقية	4,8	13,5	7,1	9,7	13,7	18,6	**18,2**
آسيا النامية	**6,7**	**11,0**	**9,1**	**10**	**10,5**	**11,5**	**14**

المصدر: ندوة الأمم المتحدة للتجارة و التنمية **(CNUCED)، 2002.**

2- العوامل الحادة من جاذبية المغرب العربي للاستثمار الأجنبي المباشر:

تتمثل مؤهلات الاقتصاديات المغاربية وأدواتها المستقطبة للاستثمار الأجنبي المباشر فيما يلي[59]:

- استقرار المؤشرات الاقتصادية الكلية، خاصة في مجال مراقبة التضخم والعجز الميزاني؛
- إقامة إصلاحات هيكلية: إصلاح جبائي، تقليص الحواجز الجمركية، تحرير الأسعار، إصلاحات الجهاز المالي وتحويل العمليات الجاري (تونس والمغرب)؛
- توفرّ يد عاملة وبتكلفة معتدلة؛
- القرب من الأسواق ومراكز القرار الأوروبية؛

رغم النقاط الإيجابية التي تتوفر عليها الاقتصاديات المغاربية، تقف العديد من العقبات والعوائق حجرة عثرة أمام ترقية الاستثمار في هذه المنطقة، يتعلّق الأمر بالطابع المتذبذب وغير الكافي للنمّو وضعف ديناميكية الطلب، خاصة بسبب ضيق الأسواق الداخلية وضعف إنتاجية العمل. أما فيما يخص سوق رؤوس الأموال، توفرّ البورصات والأسواق المالية دعما قليلا للاستثمار المنتج ويبقى نشاط الأنظمة البنكية ضعيفا من ناحية التنافسية[60].

رغم الجهود المبذولة، تستمر العوامل المؤسساتية في تغذية هذه الصعوبات، فقد أدّت النقائص الموجودة في قانون الحصول على العقارات والعلاقات بين الإدارات والنظام القضائي، إلى ضعف في تأمين الأعمال، إضافة إلى ذلك، فإن المؤسسات المغاربية تظهر نوعا من المقاومة اتجاه دخول الرأس المال الأجنبي، وبصفة عامة اتجاه فتح رؤوس أموالها.

إلى جانب ضعف تنافسية بلدان المغرب العربي على مستوى التكنولوجي والكفاءات.

كما تبقى هياكل المواصلات السلكية واللاسلكية غير كافية و

تكلفة

---

[59] Division de l’Environnement National et International, Op.cit, page 12.

[60] Djamel-Eddine GUECHI, Op.cit, page 85.

المكالمة الهاتفية مرتفعا، رغم محاولات إدخال التغييرات الضرورية في هذا المجال[61]. و للرّفع من نوعية الهياكل، تظلّ طاقة البحث والتطوير في المغرب العربي محـــدودة ولا تتعدى في أقصى الحدود 0,7% من الناتج الداخلي الخام، فقـــد شـــهدت البلـــدان المغاربية ولا زالت، هجرة واسعة لأدمغتها نحو الخارج سعيا لإيجاد ظروف معيشية أحسن. أكثر من هذا، صارت البلدان المغاربية لا تكوّن إطارات علمية بالقدر الكافي، بمقدورها إثراء نسق التجديد والتقدّم التقني والمساهمة في التغيير الهيكلي.

الجدول رقم 7: المردودية الإجمالية للاستثمار (ICOR) لبلدان المغرب العربي.

	1990–1995	1996–2000
الجزائر	–	7.5
المغرب	5.2	13.7
تونس	4.2	5.6

المصدر: وزارة المالية و الخصخصة المغربية، 2001.

كما تواجه جاذبية البلدان المغاربية، التكاليف المرتفعة للتعاملات الاقتصادية (أمن غير كافي للتعاملات المالية، الضعف النسبي للشفافية في مجال التسيير الخاص...الخ)، مما يحدّ من مردودية الاستثمارات الخاصّة، المحليّة أو الأجنبية. لـــذلك تظـــلّ مردوديـــة الاستثمار، المقدرة من خلال المؤشرّ (**ICOR**[62])، غير كافية في البلدان المغاربيـــة، رغم تحسنّه بعض الشيء في المغرب و تونس.

61 Division de l'Environnement National et International, Op.cit, page 27.
62 Incremental Capital Output Ratio.

المطلب الرابع: عوائق تحقيق التكامل المغاربي

لم يترجم تعدّد الاتفاقيات التجارية بين البلدان المغاربية بتحرير كاف للمبادلات المغاربية البينية، هذه الأخيرة بقيت معرقلة بفعل عدد من العوامل الهيكلية، ممّا قلّصت الانسجام الإجمالي لمخطّط التكامل الحالي الموضوع من طرف هيئات اتحاد المغرب العربي[63].

أ- تباعد السياسات الاقتصادية:

إلى غاية سنوات الثمانينات، جمعت خاصيّة مشتركة البلدان المغاربية، المتمثّلة في الهيمنة القوية للدولة على الاقتصاد، المتماشية مع نموذج التنمية الذي تبنّته أغلب الدول المغاربية. اتجهت الدول المغاربية، منذ تلك الآونة نحو حركية عامّة نحو الانفتاح والتحرير الاقتصادي بوتيرة تختلف من دولة إلى أخرى. حيث طبّق كل من المغرب وتونس برامجا للتصحيح الهيكلي خلال سنوات 1983 و1986[64] برعاية صندوق النقد الدولي و أبرما اتفاقية شراكة مع الاتحاد الأوروبي، خلال فيفري 1996 و ماي 1996.

أما الجزائر، ساهم اللاستقرار السياسي في انحراف سياق أو مسار التحرير الاقتصادي خلال حوالي عشرة سنوات، حيث لم يعتمد برنامج التصحيح الهيكلي سوى سنة 1994 ولم يصادق على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي إلا في أفريل 2002.

أما اليوم، يمكن تعميق مسار التحرر الاقتصادي وانفتاح الاقتصاديات المغاربية أن يشجع تقارب السياسات الاقتصادية المغاربية وتحقيق النقلة نحو اقتصاد السوق.

ب- السياسات التجارية:

---

[63] Mohamed BOUSSETTA, « Espace euro-méditérranéen et coûts de la non intégration sud-sud : le cas des pays du Maghreb », FEMISE RESERSCH PROGRAM ME , Marseille, France, Août 2004, page 15.

[64] تعتبر تونس من البلدان القليلة في العالم التي قامت ببرنامج تصحيح هيكلي رغم أنها لم تكن بحاجة إلى إعادة جدولة ديونها.

يقدّر المعدّل المتوسط للحقوق الجمركية، بالنسبة للمغرب، الجزائر وتونس، خلال الفترة 1997 و1999، ما بين 22,1 و29,9، وهو يعتبر مستوى جدّ مرتفع بمقارنته مع معدّل البلدان النامية.

الجدول رقم 8 : تطور المعدلات المتوسطة للحقوق الجمركية حسب القطاعات

	السنوات	كل المنتجات	الزراعة	الإنتاج الصناعي
الجزائر	**1998**	24,2	21,8	24,9
المغرب	**1999**	22,1	28,9	21,3
تونس	**1998**	29,9	31,0	29,6
البلدان النامية	**93 - 99**	13,1	17,0	12,4
بلدان أوروبا الوسطى و الشرقية	**96 - 99**	10,1	15,7	7,8
أمريكا اللاتينية	**96 - 99**	10.1	13,8	9,5

المصدر: منتدى تعاون الدول المتوسطية FEMISE، فرنسا، 2000.

نلاحظ أن معدلات حقوق الجمارك قد بلغت 31% سنة 1998 بالنسبة للمنتجات الزراعية و29,6% بالنسبة للمنتجات الصناعية. خلال سنة 2000، بلغت حصة الموارد الناتجة عن الحقوق الجمركية معدلا يقارب 17% من الإيرادات الجبائية أي

حوالي 3 مرات مقارنة بتلك المحققة في المكسيك، الشيلى، إندونيسيا، ماليزيا أو كوريا الجنوبية[65].

رغم من الإجراءات الأحادية الأخيرة المتعلقة بتحرير المبادلات، تبقى الحواجز التعريفية وغير التعريفية جدّ مرتفعة بين بلدان المغرب العربي، الشيء الذي يمكننا قوله هو، أنّ الاستمرار في التحرير التعريفي سيزيد من حجم المبادلات البينية المغاربية.

إلى جانب إجراءات الحماية التعريفية، وضعت البلدان المغاربية ترسانة من الحواجز غير التعريفية نجد من بينها :

- شهادات الاستيراد ومراقبة الجودة المفروضة على الواردات بطريقة تمييزية، وتعدّد النظم الجمركية بين البلدان. من شأن هذه الإجراءات الرفع من تكاليف التبادل المتعلق بالمبادلات الخارجية و هي بالتالي، ذات أثر سلبي على تنافسية الصناعات الوطنية وعلى حجم المبادلات؛
- تأقلم الأنظمة التفضيلية مع القيود الخاصة لكل شريك؛
- القوائم السلبية للمنتجات الزراعية و الفلاحية الموضوعة لحماية النسيج الإنتاجي الوطني، خاصة إذا كانت القطاعات تنطوي على رهانات اقتصادية و اجتماعية؛
- غياب تراكم قواعد المنشأ الذي دونه لا يمكن تحقيق تكامل تجاري؛
- عدم وضوح الإجراءات شبه تعريفية (ضرائب إضافية، رسوم وضرائب داخلية على الواردات...) التي تفرضها عدة هيئات حكومية؛

توجد هذه الترسانة من الإجراءات غير التعريفية في قيد التفكيك بشكل متقدم وهذا بالموازاة مع مبدأ الحرية التجارية المتبناة من طرف البلدان المغاربية في إطار المنظمّة العالمية التجارية[66].

---

[65] Division de l'Environnement National et International , Op.cit, page 28.

جـ- ضعف منشآت النقل:

تظهر هناك مشاكل هيكلية مرتبطة بمنشآت النقل، إضافة إلى العوامل غير التعريفية، التي تقف في وجه تحقيق الفرص التجارية بين الشركاء المغاربيين، فالغياب شبه التام لخطوط مباشرة للنقل البري أو البحري يؤدي إلى تكاليف إضافية ويحدّ بشكل كبير من ثنائية التنافسية- السعر للمنتجات المتبادلة.

تربط الاتفاقيات الثنائية التفضيلية الحصول على امتيازات جبائية بإلزامية احترام القاعدة المتعلقة بـ "النقل المباشر"، حيث أن مرور على إقليم آخر سيخلّ بهذه القاعدة وسيكون سببا من عدم استفادة المنتج من النظام التفضيلي.

كما يمثل النقص الكمّي و النوعي لمنشآت الشحن والتفريغ الموفرّة للمستوردين والمصدرين وتدنّي فعالية نشاطات النقل البري والبحري في البلدان المغاربية، حواجز غير تعريفية.

إلى جانب هذا، فمعظم الشركات البحرية تابعة للقطاع العام، حيث بقي القطاع الخاص مترددا في الاستثمار في هذا المجال بسبب ارتفاع تكاليف الخدمات البحرية وقلّة مردوديتها، مما جعل الدولة تمارس احتكارا في تسيير هذه المنشآت.

من جهة أخرى، نجد قطاع النقل ضمن قائمة القطاعات التي التزمت البلدان المغاربية بها في إطار الاتفاقية العامة حول التجارة في الخدمات "GATS"، حيث يوجد قطاع النقل معفى من نظام الدولة الأكثر أفضلية "NPF".

د- إطار مؤسساتي غير كامل:

يمثل التشريع المتعلق بالمنافسة، والذي يسمح بتجنب الممارسات المضادّة للتنافس، العامل الأساسي المكمّل لكل سياسة تحرير تجاري.

في هذا الإطار، قامت البلدان المغاربية بسنّ قوانين متعلقة بالمنافسة، هدفها الرئيسي حماية المنتجين والمستهلكين على حدّ السواء وضمان شفافية المعاملات التجارية. إن

---

[66] انضمّت كلّ من تونس و المغرب إلى المنظمة العالمية للتجارة، في انتظار الجزائر الموجودة في المرحلة الختامية من المفاوضات المتعلقة بالانخراط في المنظمة.

تبني مثل هذه السياسات ضروري بالنسبة للمنطقة المغاربية، مادام أن الأسواق المحلّية ليس لها الحجم الكافي حتى تسمح بتحقيق المستويات المطلوبة، و هي تحت ضغط المنافسة، ممّا يدفع البلدان المغاربية للالتزام بالسهر جديا على توفير الشروط المحلية للمنافسة.

ما زالت طرق الاستفادة من هذه التشريعات بعيدة عن المقاييس العالمية، فقد أنشأ نقص المنافسة في بعض القطاعات، وضعية ريع، لم تتشكل على حساب المستهلكين فحسب، لكن كذلك على حساب القطاع الإنتاجي، والذي أدت به بأن يكون أقل تنافسية في الأسواق العالمية[67].

هـ- نقص المعلومات حول النظام التفضيلي:

يمثّل نقص المعلومات المتعلّق بالإطار التفضيلي للتجارة مع البلدان الشريكة حجرة عثرة أمام تحقيق الأهداف المنتظرة من هذا النوع من التعاون، و كمثال على ذلك، استعمل المصدرون المغاربة (المغرب) الاتفاقيات التجارية والتعريفية المبرمة مع البلدان العربية و المغاربية على وجه الخصوص، استعمالا ضعيفا بسبب نقص المعلومات [68].

فخلال، فترة 1996- 1999، لم تتعدى الصادرات نحو البلدان المغاربية، المنجزة في الإطار التفضيلي 23 مليون دولار أمريكي أي معدّل 0,13% من القيمة الإجمالية للمبادلات الخارجية للمغرب و مثّلت 71% من إجمالي الصادرات ، في إطار النظام التفضيلي، نحو البلدان النامية الشريكة.

خلال نفس الفترة، سجلّت مبيعات البلدان المغاربية على مستوى السوق المغربية، متوسطا سنويا يقدّر بـ 153 مليون دولار (36,2% من إجمالي الواردات في إطار النظام التفضيلي) مقسّمة بين الجزائر 48,5%، ليبيا 31,2 وتونس 20,4%[69].

[67] Mohamed BOUSSETTA, Op.cit, page 18.

[68] و هذا حسب دراسة قامت بها وزارة التجارة و الصناعة المغربية في أوساط المتعاملين الاقتصاديين المغاربة سنة 2002.

[69] إحصائيات وزارة التجارة و الصناعة المغربية، 2002.

المطلب الخامس: تكلفة عدم تكامل المغرب العربي

سيكون لتجسيد التكامل المغاربي، آثار إيجابية على التجارة البينية المغاربية والاستثمارات الأجنبية المباشرة نحوها.

سيسمح هذا التكامل برفع مختلف الحواجز أمام المبادلات بين الدول المغاربية والاعتماد على طرق منهجية ذات مردودية متزايدة واقتصاد سلّم وتعزيز جاذبية دول المنطقة للاستثمارات الأجنبية المباشرة.

أ- فرص التبادل الممكنة:

يظهر الارتفاع المتنامي للمبادلات البينية المغاربية منذ سنة 1998، على وجود فرص كامنة لتنمية التجارة الإقليمية، وهذا بالرجوع إلى مؤشر اتساع أو كثافة المبادلات التجارية[70].

فحسب وزارة المالية المغربية،[71] يقارب هذا المؤشر 0.50 بالنسبة للصادرات المغربية نحو الجزائر وتونس، أي مستوى أقل من النصف لما يسمح به وزن هذه الدول الأخيرة في التجارة العالمية.

بالتالي، سيسمح رفع الحواجز المعرقلة لنمّو التجارة الإقليمية، باتساع المبادلات التجارية بين البلدان المغاربية إلى مستوى يماثل مستويات بعض التجمعات الإقليمي لبلدان الجنوب مثل الميركوسور، وينشأ فائضا في المبادلات المغاربية سيقدر بحوالي

---

[70] يسمح حساب مؤشر اتساع المبادلات التجارية بمقارنة التجارة بين دولتين بالنسبة لثقل أو وزن كل دولة في المبادلات العالمية.

[71] تقرير مديرية السياسة الاقتصادية العامة- وزارة المالية المغربية.

800 مليون دولار أمريكي سنويا خارج المحروقات و1,6 مليار دولار أمريكي بحساب واردات المواد الطاقوية القادمة من الجزائر[72].

إلى جانب هذا، تستند الفرص الكامنة للتبادل إلى أهمية تدفقات التجارة غير الرسمية أو "التهريب الجهوي" والتي لم تأخذ بعين الاعتبار في المبادلات التجارية بين الدول المغاربية.

وستستفيد مجمل البلدان المغاربية الشريكة من هذا الناتج التجاري، حيث سوف يشهد المغرب وتونس ارتفاعا في صادراتهما نحو البلدان المغاربية بنسبة تقارب 6% و10% على التوالي، مقابل 1,6% و2,5% حاليا. في حين أن ارتفاعا في صادرات الجزائر من المواد الطاقوية سيجعل صادراتها نحو البلدان المغاربية في نسبة 6%.[73]

يستلزم تجسيد مثل هذا الناتج إعادة تأهيل الجهاز الإنتاجي للبلدان المغاربية، حتى تتمكن من الاستجابة للفائض من الطلب القادم من البلدان الشريكة، وستكون القيمة المضافة المتأتيّة عن التكامل مفيدة، مادام أنها نابعة عن التبادلات المنشأة عوض تحويل بسيط للتدفقات.

ب- إمكانيات الاستثمار الأجنبي المباشر:

على الرغم من زيادة حجم الاستثمار الأجنبي المباشر في بلدان المغرب العربي، تبقى جاذبيتها لهذا الاستثمار غير كافية، وهو ما يدعمّه تطور مؤشر دخول الاستثمار الأجنبي المباشر الذي يبرز قدرة جلب الاستثمارات الأجنبية بالنظر للوزن العالمي للناتج الداخلي الخام، لليد العاملة النشيطة ولصادراتها.

الجدول رقم 9 : مؤشر دخول الاستثمار الأجنبي المباشر

	1990-1988	2000-1998
البلدان المتقدمة	1.01	1.00
البلدان النامية	0.99	0.99
إفريقيا	0.80	0.52

[72] Mohamed BOUSSETTA, Op.cit, page 22.
[73] Division de l'Environnement National et International, Op.cit, page 18.

شمال إفريقيا	0.84	0.42
الجزائر	0.0	0.3
المغرب	0.6	0.4
تونس	0.7	0.8
أوربا الوسطى والشرقية	0.89	0.98

المصدر: تقرير حول الاستثمار الأجنبي المباشر في العالم، ندوة الأمم المتحدّة للتجارة و التنمية، CNUCED، 2002.

نلاحظ، بالنسبة لشمال إفريقيا، انتقال هذا المؤشر من 0,84 خلال الفترة 1988-1990 إلى 0,42 خلال الفترة من 1998- 2000، مما يفسر أن هذه المنطقة لم تستقبل حجما من الاستثمار يتناسب مع وزنها الاقتصادي العالمي. وهذا قد يعني احتمال تهميش هذه المنطقة في الاستفادة من تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

في ظلّ هذه الظروف، قد يؤدّي تجميع اتفاقيات شراكة دون وضع سوق إقليمية حقيقية، إلى زيادة الوضع خطورة، ممّا قد يؤدي إلى تجنّب تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الوجهة المغاربية، لهذا، سيرفع التكامل الاقتصادي المغاربي من قدرة المنطقة في استقطاب الرأس المال الأجنبي، شريطة تحسّن مناخ الأعمال فيها.

بالتالي، إذا استطاعت بلدان المغرب العربي الحصول على استثمار أجنبي مباشر يماثل ذلك المتحصل عليه من طرف البلدان الناشئة بالنسبة المئوية لتكوّن رأس المال الثابت (FCBF)، سيرفع ذلك من مؤشر دخول الاستثمار الأجنبي المباشر. في هذه الحالة، يمكن أن تصل الزيادة المرتقبة لتدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة نحو المغرب العربي، حجما سنويا وسطيا يقدّر بـ 3 ملايير دولار أمريكي[74].

كما سيحمل هذا الاستثمار الأجنبي المباشر، تقنيات تكنولوجية يمكن أن تدعم النمّو الاقتصادي لدول المنطقة المغاربية، التي ستكون بديلا للاستثمار المحلي دون أن تزاحمه أو تزيحه، إلى جانب تحريك وتنشيط سوق العمل في البلدان المغاربية، وتسمح بتحقيق منافع نسبية مهمّة.

[74] Division de l'Environnement National et International, Op.cit, page 28.

خاتمة الفصل الأول:

يلعب التكامل الإقليمي دورا مهمّا في تحقيق قيم مضافة لاقتصاديات الدول المنخرطة فيه وتظهر نتائجه المباشرة في صورة زيادة تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر و تكثيف المبادلات الاقتصادية البينية. لا يوجد نموذج معين و محدّد يمكن اتباعه في مجال التكامل، أين تنعكس خصائص المنطقة المعنية (السياسية و الاقتصادية) بهذا المسار على شكل المراحل الواجب اتبعاها للوصول إليه، حيث رأينا أن المسالك التي اتبعتها العديد من التجمعات الاقتصادية ، مثل الاتحاد الأوروبي، النافتا و الآسيين، مختلفة فيما بينها.

لقد جعلت الحاجة الملّحة، المعبّر عنها من طرف البلدان المغاربية، من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، خيار التكامل الاقتصادي خيارا إستراتيجيا، قد يحمل نتائج معتبرة مقارنة بتلك التي قد تتحقق في حالة ما إذا اتبّع كلّ بلد إستراتيجية اقتصادية منفردة. كما ستسمح إقامة سوق مغاربية موحدّة بمضاعفة تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة لها، لتساهم في تجسيد إمكانيات التنمية في المنطقة.

الفصل الثاني:

التحديات الضريبية الدولية الراهنة

مـــقــدّمـــة:

أحدثت الحركة المتسارعة لتدفقات عوامل الإنتاج بين الأقاليم في العالم و كثافة حركة المبادلات التجارية بين الأقطار إلى ظهور العديد من الظواهر و المشاكل الناجمة عن هذه التحولات، من بينها تلك المتعلقة بالضريبة، فقد أدت حركية الأوعية الضريبية بين مختلف البلدان، سعيا لاستثمار رؤوس أموالها و دخول سلعها لأسواق واعدة، إلى تعدّد الضرائب المتماثلة الواقعة عليها نتيجة لتمسك كل دولة مصدر للدخل أو دولة الإقامة بسيادتها الضريبية، مما أنتج ظاهرة الازدواج الضريبي، التي تؤدّي إلى مصادرة الدخل المحصّل عليه بفعل خضوعه مرتين لنفس الضريبة في دولتين مختلفتين خلال نفس الفترة تقريبا، و منه ظهرت اتفاقيات الازدواج الضريبي، التي تبرم بين الدول و التي من شأنها تفادي أو التخفيف من حدّة هذه الظاهرة. كما برز التهرّب الضريبي الدولي كإحدى المشاكل التي قد تواجهها التكتلات الإقليمية، و الذي تم رصد مكافحته في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية.

و كان التنافس بين الدول لاستقطاب رؤوس الأموال بتقديم المحفزّات الضريبية المغرية، من بين الأسباب العديدة وراء زيادة النفقات الضريبية، مما قلّص بشكل محسوس من إيرادات الجباية العادية لدى هذه الدول و أدى إلى تآكل أوعيتها الضريبية.

لمعالجة الظواهر الضريبية المعيقة لنمو التكاملات الإقليمية، اتضح من الضروري إحداث تنسيق ضريبي بين الدول المكونة لهذا التكامل، بصورة تجعل دور الضرائب محايدا إزاء تدفقات عوامل الإنتاج و الحركة التجارية داخل التكتل الاقتصادي ويجعل هذه البلدان على قدم المساواة في الاستفادة من القيم المضافة التي تحصل عليها من هذا التكامل الإقليمي.

على هذا الأساس، سنحاول التطرّق إلى الظواهر الضريبية الدولية الراهنة، التي قد تعرقل نشاط تكامل إقليمي **(المبحث الأول)**، لنقدّم بعده نظرية التنسيق الضريبي ودورها في التكامل الإقليمي، أساليبه و آثاره **(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول: الظواهر الضريبية الدولية الراهنة

تعدّد استعمال الأداة الضريبية، سواء على المستوى المحلّي أو في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، في سبيل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، خاصة خلال النصف الثاني من القرن العشرين، حيث عملت الجباية الدولية دورا معدلا بغرض تحسين الميزان التجاري، الإنتشار الدولي للمؤسسات المحلية أو جلب رؤوس الأموال، التكنولوجيا و اليد العاملة.

غير أنّه في ظلّ الظروف الراهنة المطبوعة بتحرير كلّي للمبادلات التجارية الدولية والتوجه نحو التكامل الاقتصادي على المستوى الإقليمي و العالمي، بحيث أصبحت السياسة الضريبية لكل دولة عرضة لتأثيرات المتغيرات الخارجية.

في ظلّ المعطيات الدولية الجديدة، تضاعفت حدّة الظواهر الضريبية الدولية المتمثّلة في الازدواج الضريبي الدولي الناتج عن تداخل الاختصاصات الضريبية فيما بين الدول وتمسّك كلّ دولة بالخضوع لسيادتها الضريبية(**المطلب الأول**)، بالإضافة إلى ظاهرة التهرّب الضريبي الدولي التي صارت أداة تستنزف بها الإيرادات الجبائية للدول الواقعة تحت تأثيرها(**المطلب الثاني**) ، كما ستكون للمنافسة الضريبية المضرّة، التي قد تحصل بين مجموعة من الدول، خاصة إذا كانت منتمية إلى نفس التكتل الاقتصادي، انعكاسات جدّ سلبية على الدول المعنية (**المطلب الثالث**).

المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي

يعرّف الازدواج الضريبي، بمشكلة تعدّد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية[149] .و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي، و ما يهمنّا في إطار هذه الدراسة هو النوع الثاني.

[149] Bernard Castagnède, « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France », 1er Edition, Paris, 2002, page 12.

يفسّر الازدواج الضريبي على مستوى الجباية الدولية بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول. في هذه الحالة، تنظم الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية كيفية تفادي هذه الظاهرة.

و نظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها حظيت و مازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل الحكومات والباحثين الاقتصاديين و ذلك لنتائجها الخطيرة من الناحية الاقتصادية. فعلى المستوى الداخلي، كثيرا ما يتدخل المشرّع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة، أبرزها إعفاء الدخول الأجنبية من الضريبة أو اعتماد طريقة القرض الضريبي على نفس هذه الدخول.

أولا- أسباب الازدواج الضريبي الدولي:

يكفي توفر إحدى الأسباب لظهور الازدواج الضريبي الدولي، و يمكن حصر هذه الأسباب في أربعة عناصر على النحو التالي[150]:

أ- اختلاف معايير الخضوع للضريبة:

تقوم مختلف هذه المعايير على ثلاثة أسس هي: الارتباط السياسي، الاجتماعي والاقتصادي و يتضمّن مبدأ الارتباط السياسي إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محلّ إقامتهم، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (معيار الجنسية) بينما ينطوي مبدأ الارتباط الاجتماعي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها(معيار المصدر) و يقرّر مبدأ الارتباط الاقتصادي حق الدولة في فرض

[150] Ahmed KHAN, « Cross border transactions and tax treaties theory and practice », Publisher Petrosin Info Tech (S) Pte. Ltd, Singapore, 2000, page 3.

الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (معيار الموطن)، بالتالي، فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزاحم قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد[151].

ب- اختلاف تفسير المصطلحات التقنية:

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول النامية حول مفاهيم مثل الإقامة و الموطن و المنشأة الدائمة، حيث تختلف العديد من القوانين الضريبية الوطنية في تحديد الموطن، حيث يرتكز بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يرجع البعض الآخر إلى فكرة موقع المصالح الحيوية الرئيسية للمكلف بالضريبة أو إلى حصوله على دخل من مصدر مقيم في تلك الدولة أو إلى الجمع ما بين هذه المعايير كما هو الحال في التشريع الجزائري[152]. كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة الدائمة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات.

و بالطبع يترتب على تباين مضمون هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدّد أو ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين[153].

جـ- اختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل:

يؤثر التنظيم التقني لضرائب الدخل على تحديد معايير الخضوع للضريبة إذ يؤخذ بمعيار المصدر عادة (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة(أو الموحدة) ذات

[151] د/ أحمد يونس البطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، صفحة 98.

[152] المادة 3 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، (محيّن إلى غاية 2005).

[153] Jean Raphaël PELLAS, « Le vade-mecum de la fiscalité internationale », Editions EMS, France, 2002, page 5.

الطابع الشخصي، و بذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نـــشأة الازدواج الضريبي الدولي[154].

<u>د- ظهور التجارة الإلكترونية:</u>

لقد أدى ظهور و تطور التعامل تجاريا عن طريق وسائل الاتصال الاليكترونية، إلـــى احتمال حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة لأن دولة مكان دفع قيمة الــصفقة ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل في حين ترى دولة موطن الــشركة المستفيدة من هذه الصفقة أن لها الحق في فرض الضريبة و قد يؤدّي ذلك في النهايـــة إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية[155].

<u>**ثانيا- أصناف الازدواج الضريبي الدولي:**</u>

هناك صنفان للازدواج الضريبي الدولي: الازدواج الضريبي القانوني و الازدواج الضريبي الاقتصادي.

أ- <u>الازدواج الضريبي الدولي القانوني:</u>

هي الوضعية التي يخضع خلالها المكلف، على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة، للضريبة في أكثر من دولة. و يمكن إظهار هذه الوضعية في الحالتين التاليتين[156]:

<u>الحالة الأولى</u>: نفس الشخص معتبر من طرف دولتين كمقيم بهما.

لمّا يعتبر شخص مقيما بدولة معينة، و التي ستطبّق سيادتها الضريبية على دخوله أو ثروته، الناشئة على إقليمها أو في دول أخرى. و هو نفس الشيء في الجزائر[157]، التي

---

[154] د/ أحمد يونس البطريق، نفس المرجع المذكور، صفحة 100.

[155] عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسني عباس، "المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية"، مؤتمر التجارة الإلكترونية (أفاق و تحديات)، المجلد (2)، الإسكندرية، يوليو 2002 ، ص 798.

[156] Bruno GOUTHIERE , « les impôts dans les affaires internationales », Editions Francis LEFEBVRE, 5ème Edition, France, 2001, page 28.

[157] المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، (محين إلى غاية 2005).

تفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بعنوان دخولهم المحصل عليها في الداخل وفي الخارج.

بالتالي، إذا اعتبرت دولتان أن مكلّفا بالضريبة له محلّ جبائي على إقليمها، سيتعرّض هذا الشخص لازدواج ضريبي، ليس فقط على أساس الدخول التي حصل عليها في هاتين الدولتين بل كذلك على تلك الواردة من الدول الأخرى (التي لا يملك فيها محلا جبائيا).

<u>الحالة الثانية</u>: شخص مقيم بدولة يتحصل على دخول متأتية من دولة أخرى (أو يملك ثروة واقعة في دولة أخرى).

تسعى الدول عادة، إلى إخضاع الدخول الناشئة على إقليمها للضريبة، حتى و لو كانت لفائدة أشخاص غير مقيمين جبائيا فيها.و الحجة المقدّمة من قبلها، أن قد تم تحقيق هذا الدخل بفضل استعمال الهياكل و الخدمات العمومية المحليّة، و من الضروري أن يساهم المستفيد في الأعباء العمومية لتلك الدولة، أو أن الدخل ناتج عن حدوث حلقة اقتصادية كاملة على إقليمها أو أن المدين المقيم قد دفع دخلا قد يمثل عبئا قابل للاقتطاع، من أجل تحديد ضريبته الخاصة به، و بالتالي يجب إحداث توازن من خلال فرض ضريبة على الدخل الموافق له. إن مبدأ فرض الضريبة في دولة مصدر الدخل، معروف و متداول على المستوى العالمي، و حتى عند الدول المتقدمة. يشير التشريع الجبائي الجزائري، إلى فرض الضريبة على الأشخاص الذين ليس لهم محلّ جبائي في الجزائر و المحصلين على دخول من مصدر جزائري[158].

إذا تحصل شخص على دخول في دولة، بينما يقيم في دولة أخرى، ستفرض عليه الضريبة على الشكل التالي:

- في دولة مصدر الدخل، مادام أنّه نابع بها؛
- و في دولة الإقامة، لأن المستفيد يسكن بها، و عليه المساهمة في الأعباء العمومية بدلالة مقدرته التكليفية الحقيقية.

[158] المادة 3 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محيّن إلى غاية 2005).

ب- الازدواج الضريبي الاقتصادي:

هي الوضعية الناتجة عن خضوع شخصين للضريبة على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة.

للتذكير، قد يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي داخل الدولة نفسها.و لنا المثال الكلاسيكي في هذا المجال ألا و هو أرباح الأسهم. فلمّا يتحصل مساهم على أرباح أسهم، التي تم فرض الضريبة عليها و هي بين أيدي الشركة موزعة الربح. و مادام أن أرباح الأسهم قد تم دفعها من المبالغ المتوفرّة في الخزينة الاجتماعية بعد دفع الضرائب، تخضع للضريبة وهي بين أيدي هذا المساهم، سيتعرض نفس الدخل، أي ربح الشركة، لاقتطاع مزدوج، أولا على أساس الضريبة على أرباح الشركات، وبعدها بعنوان ضريبة الدخل. يتعلّق الأمر في هذه الحالة بازدواج ضريبي، لكنّه اقتصادي وليس قانوني، ما دام أن الضريبة قد تم دفعها من قبل مكلّفين بالضريبة مختلفين، الشركة ثم المساهم. لقد استعملت العديد من البلدان، من بينها الجزائر، طريقة الرصيد الجبائي[159] ، للتقليل من حدّة هذا الازدواج الضريبي.

و نجد الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي[160]، فقد تقوم مؤسستين واقعتين في دولتين مختلفتين بدفع دخول لبعضهما البعض (شركة أم و فرع أو شركات أخوات مثلا)، تخضع للضريبة في الدولتين لمّا:

- يرفض بلد الشركة الدافعة اقتطاع المبالغ المدفوعة، بينما؛
- يقوم بلد الشركة المستفيدة من إدماج الدخل في الوعاء الضريبي.

كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم و السندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، و يمتلك أسهم و سندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم

[159] تم إلغاء العمل بنظام الرصيد الجبائي في الجزائر بموجب قانون مالية سنة 2003، و إعفاء دخول أرباح الأسهم من الضريبة.

[160] Bruno GOUTHIERE : Op. Cit. , Page 29.

الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي الاقتصادي.

نشير في الأخير، أن الازدواج الضريبي الدولي نادرا ما يكون مقصودا[161]. و يرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية السابق ذكره، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. و في الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الضريبي الدولي مقصودا، فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، كأن تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، و ذلك للحدّ من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على دخول رأس المال الأجنبي المستثمر على إقليمها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، رغبة منها في الحدّ من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد، و ذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو للحيلولة دون استثمار تلك الأموال الأجنبية في مشاريع قد ترى الحكومة أنه يتعين تمويلها برؤوس أموال وطنية، و أخيرا، قد يكون القصد من وراء الازدواج الضريبي الدولي تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

ثالثا- وسائل مكافحة الازدواج الضريبي الدولي:

يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، آثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية السالف الذكر.وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة الطرق المشروعة وغير

[161] د / أحمد يونس البطريق، مرجع سبق ذكره، صفحة 103.

المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. فعلى سبيل المثال حالة شركة مقيمة بدولة معينة تقوم بمباشرة نشاطها في دولة أخرى، فتطالبها السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بـــ 30 % في الأولى و 40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر بـــ70 % عن الأرباح المحققة، أي أنّها مسّت جزءا كبيرا من دخول هذه الشركة و هناك العديد من الحالات الأخرى المشابهة.

زيادة على ذلك، يشكل الازدواج الضريبي الدولي عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية[162].

أما بالنسبة لمكافحته فتتم بواسطة التشريعات الوطنية أو بإبرام اتفاقيات جبائية دولية. فقد تلجأ بعض البلدان إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة منها في جذبها الاستثمار الأجنبي المباشر أكثر فأكثر. أما الاتفاقيات الجبائية الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. و قد اتسع مجال هذه المعاهدات الدولية و خاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

و عادة ما تأخذ هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية بعدة مبادئ[163] تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة و تتلخص فيما يلي:

- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار؛
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم و فوائد السندات للدولة المصدّرة لها، أي للدولة المدينة، و إن كانت بعض المعاهدات قد قرّرت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم و السندات؛
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن؛
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز

[162] INTERNATIONAL MONETARY FUND, Fiscal Affairs Department, « Guidelines for Fiscal Adjustment », Washington D.C., page 28.
[163] Ahmed KHAN : Op. cit. , page 6.

الرئيسي للمؤسسة؛

- أن يكون فرض الضرائب على ناتج العمل للدولة التي يتم فيها العمل، و ذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها؛
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدّة منها أو من دولة أخرى؛
- أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

المطلب الثاني: التهرّب الضريبي الدولي

إن فكرة التهرّب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي قديمة قدم الضريبة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر، خاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي، من جهة و إلى اتساع التجارة الدولية و اندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى[164]، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال و الاستثمار إلى اتساع حركة رؤوس الأموال و الاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرّة للتخفيف من العبء الضريبي الذي تحملونه على الصعيدين الداخلي و الخارجي. و إذا كانت القوانين الوطنية قد تمكنت إلى حدّ كبير من وضع إجراءات لرصد و تتبع ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي و محاصرة المكلف بالضريبة المتهرّب، لما يحمله من خطورة على الإيرادات الضريبية للدولة، فالوضعية مختلفة بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، إذ تقلّ الأحكام و القوانين المجعولة لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها، و النص القانوني

[164] Pierre LEVINE, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, L.G.D.J, 1988, P 29.

الوحيد الذي يتضمن أحكاما لمحاربة التهرب الضريبي الدولي هي اتفاقيات الازدواج الضريبي الدولي[165] .

إن الانشغالات الرئيسية للمشرع لا تكمن في وجود التهرّب بل تحديد نطاقه و نظرا لخصوصية التهرّب، ويتجلى ذلك في تعدّد طبيعة المتهربين و أشكال التهرب الضريبي[166].

تتم غالبا عملية التهرب الضريبي الدولي، بواسطة مجموعة الشركة متعددة الجنسيات، التي تتميز بتوسعاتها الإنتاجية و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقلّ ما يمكن، مستفيدة في ذلك، أولا، من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة، حيث تختار لنشاطها الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدّة لتحقق أكبر منفعة ممكنة و أقل عبء ضريبي ممكن. و يساعدها، ثانيا، مبدأ السيادة الضريبية، مادام أن لكلّ دولة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح، احتراما لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها، فالأساس هنا، هي إقليمية التشريع الضريبي، حيث لا يمكن له أن يتعدى إقليم الدولة، إلا في حالات استثنائية[167].

كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها و التخفيف من أعبائها بالاستفادة من قواعد القانون الدولي العام بواسطة ما يدعى بظاهرة تسوّق الاتفاقيات[168] **(Treaties Shopping)** و التي يهدف من ورائها البحث عن أفضل اتفاقية جبائية ثنائية تربط بين دولتين و تمنح أفضل المزايا الضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين، و طبعا فإن هذه الوسيلة تمثل إساءة لاستعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية.

---

[165] من خلال المواد المتعلقة بتبادل المعلومات، المؤسسات المشتركة و كذا المساعدة في التحصيل.

[166] ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرّب– دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، صفحة 320.

[167] سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، صفحة 17.

[168] Bernard Castagnède : Op. cit., page 14.

يتعين لوضع تعريف دقيق للتهرب الضريبي على المستوى الدولي، ضبط الإطار الاصطلاحي الذي سنستمد من خلاله المفاهيم الخاصة بهذا الموضوع، و من أمثلة ذلك التهرب الضريبي على المستوى الداخلي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي والتهريب الضريبي، فكل هذه الظواهر قد تختلط و تنفصل عن ظاهرة التهرّب الضريبي على الصعيد الدولي.

أولا- التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الداخلي:

يقتضي تحديد التهرب الضريبي على المستوى الدولي التفرقة بينه و بين التهرب الضريبي الداخلي: فالتهرب الضريبي الداخلي، يعني جميع السلوكيات التي تتم خارج إطار القانون الضريبي، أي أنها كلها ممارسات غير شرعية.فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و السلطة.

أما التهرّب الضريبي على المستوى الدولي فهو تهرّب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة بل الأثر المترتب عليها. و بذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع[169].

يحدث التهرب الضريبي الداخلي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي، وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المكلف بالضريبة و ما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها. فالعبرة هنا ليست بالجنسية و لكن بما يترتب عن التهرب من خسارة في الإيرادات الجبائية. و نجد كذلك القطاع الموازي أو غير المرئي، معنيا بالتهرب الضريبي، حيث أن مبالغا نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في

[169]سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، صفحات 18 و 19.

امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، و كذا التخفيف من بعض الضغوطات الاجتماعية[170].

لذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على محاربة التهرّب الضريبي الداخلي بواسطة إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلّف بالضريبة من استغلال الثغرات التي تشوب بعض النصوص الضريبية من أجل التهرب من عبء الضريبة، و كذلك عن طريق وضع عقوبات ردعية متدرّجة على كلّ من يخالف القانون.

يعتبر التهرب الضريبي الدولي، شكلا من أشكال التهرب الضريبي بصفة عامة، و ما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أجنبيتين أو أكثر.فيحاول المكلّف بالضريبة التخفيف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق المشروعة و غير المشروعة.فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرّب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في ذلك القانون في البلد المضيف.

و يتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، مما دفع العديد من الخبراء و الكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرّب الضريبي الدولي مرادفا للتهرّب الضريبي للشركات دولية النشاط، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرّب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة .فعادة ما توجد الشركة الأم في دولة معينة، تعتبر هي المقرّ الاجتماعي للشركة، و تنشئ لها عدّة شركات تابعة أو وليدة في دول أخرى أجنبية تتباين في أنظمتها الضريبية. فتستفيد من الامتيازات الضريبية و اليد العاملة ذات الكلفة المتدنية و نظام التأمينات بغرض التخفيف من تكاليفها و نفقاتها إلى أقل حدّ ممكن، و في نفس الوقت تتهرب من الضريبة في الدولة

---

[96]عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود و المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، صفحة 274.

الأم (إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعا) عن طريق تحويل الأربـــاح[171] إلـــى هـــذه الشركات الفرعية.

ثانيا- التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي:

يفرق العديد من الاقتصاديين بين الغش الضريبي[172] و التهرّب الضريبي، باعتبـــار أن الأول مرادف للتهرّب الضريبي غير المشروع أي منظور إليه من الجانب القـــانوني، بينما يشير الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع منظورا إليه بمفهومـــه الاقتـــصادي، فالغش الضريبي هو اعتداء على القانون، و يفترض مخالفة مباشرة، و بإرادة المكلـــف بالضريبة، للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أسليب غير مشروعة.فالانتهاك لا بدّ أن يكون إراديا ومتعمّدا.

و من أشكال الغش الضريبي عدم التصريح بالدخول أو بالثروة، أو تعمدّ الكـــذب فـــي مضمون التصريح بالدخول، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الـــضريبي أو حقيقة الذمة المالية للمكلّف بالضريبة، أو عدم إتباع القواعد المحاسبية المقررة مـــن طرف المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة ماديا كما هو الحال فيمـــا يتعلـــق بالسلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرّة[173].

و بمقارنة بين كل التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي، نجد بالنسبة لـــلأول أن نيّة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه ينتهج من أجل هـــذه الغاية طرقا مشروعة. فالمكلّف هنا يمارس حقا من حقوقـــه القانونيـــة و الاقتـــصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، و بالتالي فلا يوقع عليه أية عقوبة ، و قـــد يتـــضمن التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي و هو العنصر المعنـــوي، دون العنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيـــف أو إســـقاط العبء الضريبي، و لكنه يسلك من أجل تحقيق ذلك طرقا غير قانونية تصل به إلى حدّ

[171] إما عن طريق الجنات الضريبية أو أسعار التحويل (les prix de transfert).

[172] بالفرنسية fraude fiscale و بالإنجليزية Tax evasion .

[173] سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، صفحة 21.

التدليس والاحتيال. فنيّة المكلّف بالضريبة يشوبها السوء، مما يتوجب ملاحقته على جريمته.

ثالثا- التهرب الضريبي الدولي و التجنب الضريبي:

يقصد بالتجنب الضريبي، أن تفرض الضريبة على سلوك معيّن، مثل البيع و الشراء، لكن المكلف بالضريبة، و رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها. فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء. يشير إذن التجنب الضريبي إلى التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا[174] دون مخالفة أو انتهاك أحكام القانون، حيث يستخدم المكلف بالضريبة حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا. و من ثم لا يتابع المكلف بالضريبة عن سلوكه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

و من هنا تبرز التفرقة بين التهرب الضريبي الدولي و التجنب الضريبي، حيث يشترط حدوث تهرب ضريبي، تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بها يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا كما رأينا سابقا، عن طريق الاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون و النقص الذي قد يعتري أحكامه.

و من أشكال التجنب الضريبي أن ينقل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة حرّة لا تخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي، أو إلى دول أخرى تتبنى نظاما ضريبيا أكثر اعتدالا.[175]

و مع ذلك فقد وقع بعض اللبس في أوساط الاقتصاديين للتفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع و أشمل، حيث أشار هؤلاء إلى أن التجنب الضريبي يستند إلى القاعدة القائلة بحرية المكلف بالضريبة في تنظيم أعماله و ثروته و مستوى معيشته بحيث يدفع أقل ضريبة أو لا يدفعها بالمرّة، بشرط ألا يخالف في ذلك الأحكام القانونية المقرّرة.

[174] Jean Raphaël PELLAS : Op.cit., page 15.

[175] سوزي عدلي ناشد: مرجع سباق ذكره، صفحة 22.

لكن ذلك لا يعني، أن التجنب الضريبي خراج عن إطار التهرب الضريبي، فيما لو تم النظر إليه من الزاوية الاقتصادية، مادام أن التجنب الضريبي سلوك سلبي و يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد من موارد الدولة.

رابعا– التهرب الضريبي الدولي و التهريب الضريبي:

لا يمكن تصور التهريب الضريبي إلا في نطاق قانون الجمارك، إذ هو كلّ مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها.
فالتهريب الضريبي، وفقا لهذا المنظور، لا يمكن أن يختلط بالتهرّب الضريبي، إذ هو بالمفهوم القانوني و ليس، كالتهرب الضريبي، تهربا بالمفهوم الاقتصادي.حيث أنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية، بمخالفة أحكام قانون الجمارك.
أما التهرب الضريبي فهو، باعتباره مفهوما اقتصاديا، أوسع نطاقا، إذ نجد تحته جميع أشكال الهروب من تحمل عبء الضريبة، أيا كان نوعها، كليا أو جزئيا، و بغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة. و من ثم يدخل في إطارها التهريب الضريبي.

خامسا–الجنات الضريبية(Paradis Fiscaux) :

يطلق البعض على الجنة الضريبية (خاصة في الدول الفرنكوفونية) بالملجأ الضريبي **(refuge fiscale)**، و يفضل البعض الآخر تسميتها بالواحة الضريبية **(oasis fiscale)**، باعتباره أكثر ملائمة من مصطلح الجنات الضريبية أو بلدان العطل الضريبية **(les vacances fiscales)**، أما الدول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها **(Tax Haven)** و التي تسمى بالفرنسية **(les Paradis Fiscaux) أي الجنات الضريبية.**

هناك من حاول تعريف الجنة الضريبية بأنها: "إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، و حيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق". لقد ركز هذا التعريف على فكرة الاقتطاعات أو الإيرادات الضريبية، فكلما انخفض معدل الضريبة كلّما تقلصت الإيرادات الجبائية و ما يترتب على ذلك، و يؤدي ذلك إلى آثار سلبية على اقتصاد الدولة.

و البعض الآخر عرفها بأنها "دولة ذات سيادة يتضمن تشريعها الضريبي جملة من المعاملات التفضيلية أو التمييزية اتجاه الدخول ذات المصدر الأجنبي". و نلاحظ تركيز هذا التعريف على الامتيازات الجبائية المتعلقة بالدخول ذات المصدر الأجنبي، الواردة في التشريع الضريبي لدولة معينة.

يمكن انطلاقا من التعريفين، تحديد تعريف شامل على النحو التالي:" الجنات الضريبية دول ذات سيادة يقرّر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية على الدخول الأجنبية، مما يؤثر سلبا على إيراداتها الضريبية مقارنة بالدول الأخرى" [176] .

و يمكن من هذا التعريف تحديد عناصر الجنة الضريبية، مع الأخذ بعين الاعتبار، أنه مجرّد احتواء نظام ضريبي في الدولة على أحكام تفضيلية و امتيازات ضريبية للمؤسسات الأجنبية و معدّل ضريبة منخفض، لا يكفي وحده لاتخاذ القرار بغرض إقامة مشاريع واستثمارات أجنبية، بل لا بدّ من توفرّ شروط و معايير و ضمانات أخرى للمستثمر الأجنبي.

وقبل التعرّض لخصائص الجنة الضريبية، لا بدّ الإشارة إلى وجود بعض الدول التي تعتبر الجنة الضريبية هي التي يكون فيها معدل الضريبة أقل من غيرها من الدول أي لا يشترط أن تقرّر إعفاءات أو امتيازات ضريبية. من بينها فرنسا، حيث قامت إدارة

[176] سوزي عدلي ناشد: مرجع سبق ذكره، صفحة 23.

الضرائب الفرنسية بتحديد دول الجنات الضريبية، في قائمة محدّدة على سبيل الحصر وقد تمّ تصنيف هذه الدول إلى ثلاث مجموعات:[177]

- الدول الأجنبية أو الأقاليم الأجنبية التي لا تفرض ضريبة على الإطلاق على الأرباح الناتجة عن أنشطة مهنية أو على الدخول؛
- الدول أو الأقاليم الأجنبية التي لا تفرض ضريبة على الأرباح أو الدخول ذات المصدر الأجنبي؛
- الدول أو الأقاليم الواقعة خارج فرنسا و تكون الضريبة فيها على الأرباح أو الدخول أقل ارتفاعا من الضريبة الفرنسية سواء بالتطبيق للقانون العام أو لأي نظام قانوني خاص آخر.

أما عن خصائص الجنّة الضريبية فتتمثل فيما يلي[178]:

1. **معدّل الضريبة المنخفض:** هو ما يميز الجنات الضريبية التي يقرها تشريع الدولة بغرض جذبها لتنمية اقتصادها. و عادة ما تكون هذه الدول صغيرة الحجم أو نامية فلا تجد أمامها من وسيلة أخرى سوى أن تقرّر هذه الإعفاءات؛
2. **استقرار سياسي، اقتصادي، قانوني و اجتماعي:** تعدّ أهم خاصية لهذه الدول، حيث أنها تتمتع بأكبر قدر من الاستقرار في كافة و المجالات، حيث يتطلب الرأس المال الأجنبي أكبر قدر من الأمان و ضمان استثماراتها.
3. **سرية معاملات البنوك و التعاملات التجارية:** تتميز دول الجنات الضريبية دون غيرها، بأهمية قطاع البنوك في اقتصادها بصورة تفوق أهميته في الدول ذات النظام العادي، كما تعامل غير المقيمين (الأجانب) معاملة

[177] Jean-François COURT & Gilles ENTRAYGUES, « Gestion fiscale internationale des entreprises », Editions Montchrestien, France, 1992, page 429.

[105]فريد باسعيد و الحاج، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، مع دراسة البعد الدولي للإصلاح الضريبي في الجزائر، خلال الفترة 1992-2004"، مذكرة لنيل ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، صفحة 87.

متميزة عن مواطنيها من حيث المعاملات البنكية أو الضرائب المفروضة على معاملات البنوك أو الرقابة المالية.و تجسّد سويسرا هذه الخاصية بشكل صريح، حيث تعدّ أكثر الجنات الضريبية تميزا في قطاع البنوك، باعتمادها على أعلى درجات السرية في مجال المعاملات البنكية و التجارية و تفرض عقوبات شديدة في حال انتهاكها.كما تشمل هذه السرية بالإضافة لأعمال البنوك، أعمال المحامين و الموثقين.

4. **قوة العملة الوطنية:** و يقصد بذلك أن تكون العملة الوطنية على قدر كبير من الاستقرار و ذات وزن على المستوى الدولي مع قابليتها للتحويل.و تعدّ قابلية العملة الوطنية للتحويل أهم عناصر هذه الخاصية. فدول الجنات الضريبية تمثل أكبر ملجأ للاستثمارات ذات العنصر الأجنبي. و من ثم فإن أي أرباح أو دخول يتمّ تحويلها إلى البلد الأصلي.لذلك فإن أية عوائق في التحويل ستنفرّ هذه الاستثمارات.

5. **اتصالات و مواصلات حديثة و متطورّة:** من أهم خصائص دول الجنات الضريبية موقعها الجغرافي.فيجب أن تكون ذو موقع استراتيجي على المستوى العالمي من أجل جذب الرأس المال الأجنبي، كما يجب أن تمتلك شبكة واسعة و متقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات السلكية و اللاسلكية و خطوط طيران نشطة تسهل من عمليات تنقل رجال الأعمال. وخير مثال على ذلك جزر (les Iles Caymans) الكايمان، حيث يوجد بها خدمة اتصالات جدّ متطورة وكذلك جزر الكاريبب التي تستخدم اللغة الانجليزية في تعاملاتها رغم أنها ليست لغتها الأم.

من بين أصغر هذه الجنات الضريبية (كمبيون في إيطاليا) (Compione d'Italie) إذ يبلغ عدد السكان فيه 3000 ساكن و من بين أكبرها جزيرة قبرص بـ 771.657 ساكن (إحصائيات 2003).

يسهّل هذا العدد القليل من السكان التسيير الحكومي و الوفاق السياسي بحيث أغلبية السكان مهتمين مباشرة إلى حد كبير بالحفاظ على هذا النظام الضريبي الامتيازي.

بالإضافة إلى ذلك، ظاهرة الاستقرار السياسي غالبا ما تكون مدعمة عن طريق وجود قوة حمائية من شأنها حماية هذا البلد الصغير من مطامع الدول المجاورة أو ضغوطات دولية.

مثل حماية بريطانيا للجزر التالية:(جرسي "Jersey"، قرنسي "Guernesey"، جزيرة المان "Ile de man"). جزر الكايمان"Iles caïmans". بينما فرنسا تمارس نفوذها على موناكو "Monaco"، أندورا "Andores"، بولينيزيا "la Polynésie"، و تقوم الولايات المتحدة الأمريكية بحماية بنما "Panama" وبطريقة غير مباشرة البهماس والبرمود "les Bahamas et les Bermudes"[179].

يمكن تصنيف الدول ذات الأنظمة الضريبية الإمتيازية، التي يمكن أن تستعمل كجنات ضريبية إلى ثلاثة مجموعات رئيسية:

1. الدول التي لا تقوم سوى بإعفاء الدخول ذات المصدر الأجنبي مثل: بنما "Panama"، فنزويلا"Venezuela"، هايتي "Haïti" الخ...
2. الدول التي تمنح نظاما إمتيازيا سوى للشركات التي ليس لها دخل من مصدر محلي مثل: ليشينشتاين "Liechtenstein"، لكسمبورغ "Luxembourg"، سويسرا "Suisse"، الأورجواي "Uruguay"الخ...
3. أما المجموعة الأخيرة من الدول، فهي تلك التي لا تفرض أي ضريبة على الشركات، سواء على الدخول ذات المصدر المحلي أو تلك الدخول ذات

[179] André BEAUCHAMP, « Guide mondial des paradis fiscaux », Edition : Crasset, Paris, 1992, P 62.

المصدر الأجنبي مثل: البرمــود "Les Bermudes"، البهمــاس "Bahamas" الخ...

سادسا- التهرب الضريبي الدولي بواسطة الجنات الضريبية:

يقوم تنظيم الشركات المتعددة الجنسيات على أساس تقسيم العمل الــدولي لنــشاطاتها، فتختص الشركة الأم، التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفــع، بالقيــام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا، كأنشطة البحث العلمي و التكنولوجيا و المعرفة التقنيــة، لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضريبة، أو تقع عليها ضرائب متدنية نسبيا. أما الشركات الوليدة و التابعة لهــا والتي تتواجد في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجنات الضريبية، فإنها تختص بالنشاطات الإنتاجية، التسويقية و التوزيعية و التي تدرّ أرباحا و دخولا لهــذه الشركات[180]. إلا أن هذه الأرباح و الدخول تتمتع بمميــزات و إعفــاءات ضــريبية، بالتالي، تكون الشركة قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم و الدولة المضيفة علــى حدّ السواء، وفقا لمفهوم التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية. فقد تمكنت الــشركة متعدّدة الجنسيات من أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي، و منه تقــل التكــاليف فتزيد الأرباح و هذا ما تسعى إليه هذه الشركات.

بصفة عامة يتم التهرب الضريبي الدولي باستخدام الجنة الضريبية إمــا قبــل توزيــع الأرباح، أو بعد توزيعها. فقبل توزيع الأرباح، يتم التهرّب عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة شكلية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقــل مــستوى ممكن في الدول ذات النظام المرتفع، و تزيد منه في دول الجنات الضريبية.

أما بعد توزيع الأرباح، لا تقوم الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقــوم إمــا بإعــادة استثمار هذه الأرباح في الجنّة الضريبية و إما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرّر نظامــا

[180] Patrick MICHAUD et Michel SAILLANT, « Implantations internationales l'entreprises », EFI, livre IV, 1982, page 11.

ضريبيا مخففا بالنسبة للاستثمارات الأجنبية أو تحولها إلى الشركة الأم تحت تسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة[181].

فالتهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الضريبي بين الدول.

سابعا- التهرب الضريبي الدولي باستخدام أسعار التحويل:

(les Prix de Transfert)

تمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة لشركات المتعددة الجنسيات.حيث تحدد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم على أساسها عمليات البيع و الشراء للسلع و الخدمات داخل مجموعة الشركات. و من ثم، فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية.

فالأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف مجموعة الشركات المتعددة الجنسيات من عمليات محددة يجب أن تصبّ جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة و صاحبة سلطة اتخاذ القرار و لها حق الرقابة و السيطرة على مجموع الشركة. إلا أن ما قد يحدث من الناحية العملية هو ألا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم استنادا إلى ارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، بالتالي، تضيّع الدولة التي يكون فيها معدّل الضريبة مرتفعا جزءا هاما من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضا، فإنها ستحصل على جزء هام من إيراداتها الضريبية[182].

و منه، يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل بطريقتين: قبل توزيع الأرباح و عند توزيع الأرباح.

---

[181] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، صفحة 137.

[182] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، 139.

أ- **التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:**

يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو بالنقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الـــدول المختلفة، و الاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها و لتحقيق مصالحها.

ب- **التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح:**

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة متعددة الجنسيات.
تسمّى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة (société écrans, relais) أو شـــركة الأساس (la société de base)، و أيا كانت التسمية، فهي تعدّ شركات مالية، يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة.
بالتالي، تكون الشركة متعدّدة الجنسيات قد استطاعت أن تتهرّب مـــن الـــضريبة ذات المعدل المرتفع في البلد الأصلي عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوســـيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف[183].

المطلب الثالث: المنافسة الضريبية المضرّة

تعني المنافسة الضريبية مجمل الإجراءات الضريبية التي تتخذها الحكومات من جانب أحادي من أجل تشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، بتخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية. وتماثل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها[184].

---

[183] Ahmed KHAN, Op.cit. , Page 92.
[184] Annie VALLEE, « Les systèmes Fiscaux », Editions du Seuil, France, 2000, page 207.

و يفضل اللجوء إلى أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول، بدعوى أنها تمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار، مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن كثير من القيود الإدارية و التشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات. وفي بعض الأحيان، يكون ارتفاع معدلات الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول المشاريع الهيكلية التي تضمن حصول المؤسسات على الخدمات العمومية بكفاءة عالية و أسعار مقبولة، مما يؤدي في النهاية إلى حصولها على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة.

لو رجعنا للأسباب الحقيقية لظهور المنافسة الضريبية لوجدنا جذورها في تسارع عولمة المبادلات و الاستثمار في التغيير الكلي في العلاقات ما بين الأنظمة الضريبية الوطنية، من جراء إلغاء الحواجز الغير ضريبية على المبادلات الدولية و الاستثمار الدولي و تكامل الاقتصاديات الوطنية التي نتجت عنها.إذ يمكن أن تكون للسياسات الضريبية الوطنية آثار جد هامة على المستوى الدولي، و كانت العولمة من بين القوى الدافعة التي تسببت في اعتماد إصلاحات جبائية مركزة على توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات الضريبية. مما أدى إلى تخفيض إلى أقصى حدّ ممكن تلك العوائق الناتجة عن الضريبة.

قامت المؤسسات الدولية النقدية الدولية المتمثلة أساسا في البنك العالمي و صندوق النقد الدولي، بتشجيع البلدان على تقويم أنظمتها الضريبية و نفقاتها العمومية بغرض القيام بتصحيحات إذا اقتضى الحال و تحسين المناخ الضريبي للاستثمار.

ساعدت زيادة حركة رأس المال في انتعاش الأسواق المالية شكل عام و تشجيع البلدان على تخفيض الحواجز الضريبية أمام حركة رؤوس الأموال و تطوير أنظمتها الضريبية للتجاوب مع هذه الظواهر.

و منه ظهرت آثار إيجابية للعولمة على تطور الأنظمة الضريبية. كما كان لها آثار سلبية بحيث منحت للشركات و المتعاملين الاقتصاديين في القطاع الخاص، أدوات جديدة لتخفيض إلى أقصى حد مساهماتهم الضريبية أو تجنب الضريبة، حيث صار بإمكان الدول استغلال هذه الأدوات من أجل وضع إجراءات ضريبية تعمل على تحويل

رؤوس الأموال المتحركة جغرافيا[185]. و يمكن لمثل هذه المبادرات إحداث عوائق على مستوى المبادلات و الاستثمارات و نشر منافسة تضرّ بالاقتصاد العالمي.

بإمكان الإجراءات المذكورة أعلاه إلحاق ضرر معتبر بالأوعية الضريبية في الدول الأخرى[186]، و إتلاف بنية الخضوع للضريبة (عن طريق نقل جزء من العبء الضريبي للعوامل الأكثر حركية اتجاه العوامل الساكنة نسبيا و الدخول نحو الاستهلاك)، و كذا إمكانية عرقلة تطبيق جداول الإخضاع الضريبي المتصاعدة وتحقيق أهداف إعادة توزيع الدخل.

قد تحدث ضغوطات من هذا القبيل تعديلات في الهياكل الضريبية، حيث تكون جميع الدول عرضة لانعكاسات هذه الإجراءات و تكون مضطرّة لتعديل قواعد الخضوع للضريبة فيها.و كان بالإمكان الحصول على الآثار المرغوب فيها عن طريق تكثيف التعاون الدولي.بصفة عامة، من شأن الإجراءات الضريبية المعتمدة داخل اقتصاد ما التأثير على الاقتصاديات الأخرى.تتعلق هذه الضغوطات الجديدة المفروضة على الأنظمة الضريبية بحدّ كبير بدخول الشركات و كذا باستثمارات القطاع الخاص.

غير أن العديد من البلدان تواجه التزامات و صعوبات خاصّة بالنفقات العمومية، لأنه يتم تمويل هذه النفقات حسب كل باب (مثل: الدفاع الوطني، التربية، الضمان الاجتماعي وقطاعات عمومية أخرى).

بإمكان المستثمرين الذين ينشطون في "الجنات الضريبية"، حيث الضرائب منعدمة أو تكون منخفضة إلى أقصى حدّ، لكنّهم يقيمون في دول ذات جباية طبيعية، استغلال هذه "الجنات الضريبية" بعدّة طرق من أجل تخفيض الضرائب الواجب دفعها في بلدانهم الأصلية. حيث يعتبر هؤلاء المكلفون بالضريبة "مستفيدين بدون مقابل" ينتفعون من النفقات العمومية في بلدانهم الأصلية رغم تجنبهم المساهمة في تمويلها.

[185] La concurrence fiscale, www.oecd.org/dataoecd/32/43/1904200.pdf , le 16/06/2004, page 13.
[186] Eve D'ONORIO DI MEO, « de l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable », mémoire présenté dans le cadre du DEA de Droit des Affaires, Institut de Droit des Affaires, Université de droit, d'économie, et des sciences d'Aix-Marseille, France, 2002-2003, page 36.

من وجهة نظر أوسع، يمكن للحكومات و المقيمين فـــي "الجنــات الــضريبية" الــذين يستفيدون دون مقابل، من الانتفاع من الأملاك الجماعية العمومية الموجودة في البلدان ذات الجباية الطبيعية، و بذلك قد يحدث تفاعل الأنظمة الضريبية فيما بينها انعكاســات سلبية على النفقات العمومية و فقدان إمكانية تمويل المرافق العمومية من جرّاء تجفيف منابع الإيرادات العمومية[187].

من المحتمل أن تؤدي المنافسة الضريبية إلى تبني أسلوب تقييدي مثل عــدم إمكانيــة تمويل النفقات العمومية عن طريق الضرائب. و في هذه الحالة لن تستطيع الدول ذات المديونية الثقيلة، تعويض ما فقدته من الضرائب عن طريق الاستدانة.

ترى اللجنة الضريبية في منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية **(OCDE)**، أنه لا يوجد سبب معيّن يلزم دولتين أن يكون لهما نفس مستوى و نفس بنيــة الــضرائب. رغــم انعكاسات هذا الاختلاف على الدول الأخرى، يتعلّق الأمر أساسا بقــرارات سياســية للحكومات الوطنية. حسب القرارات المتخذة، قد تكون مستويات الضرائب مرتفعــة أو منخفضة بالنسبة لدول أخرى، كما قد تختلف تشكيلة العبء الضريبي بمجــرد تطــور الهيكل الضريبي في بلد ما قبل البلدان الأخرى مثل: تخفــيض المعــدلات الــضريبية وتوسيع الوعاء الضريبي للحصول على حيادية أكثر، و هو قبل كل شيء مسألة سيادية داخلية.إذن يبقى كل بلد حرّا في تشكيل نظامه الضريبي، بــشرط احتــرام المعــايير المقبولة على الصعيد الدولي.

و قد يؤدي التفاعل المتزايد للأنظمة الضريبية و المنافسة الضريبية نحو آثار تعتبرهــا بعض البلدان سلبية أو مضرة، و لكن البعض لا يحكم عليها كذلك. فمثلا يمكن لدولــة معينة أن تعتبر المزايا الضريبية التي تقرّها، تشجيعا للمستثمرين الجدد على مــستوى إقليمها، بينما ترى دولة أخرى في هذه المزايا وسيلة لتحويل استثمارات حقيقية من بلد لفائدة بلد آخر. و في هذا الإطار، تعتبر البلدان التي لها بعض العوائق الهيكلية و كذلك

---

[187] « La concurrence fiscal dangereuse » ,www.Juris.freesurf.fr/ueaffaire/rapport_concurrence_fiscale_europe.html, le 16/05/2004, Page 1.

وضعية جغرافية غير ملائمة و موارد طبيعية غير كافية، أن هذه المزايا أو الأنظمة الضريبية الخاصة أو الإمتيازية ضرورة لتعويض العوائق غير الضريبية.

كما أن جميع التكاليف الإضافية التي تنتج عن الاستثمار في هذه المناطق التي هي في حاجة إلى مستويات معينة من النمو.

تؤكد لنا هذه النتيجة، أن عددا من العوامل تقف وراء تحديد الوضعية التنافسية العامة في بلد معين،غير أن المجموعة الدولية، رغم اهتمامها بالانعكاسات الدولية لهذه القرارات، يمكن أن تكون مبرّرة من وجهة نظر البلدان المعنية بذلك.

كما أن حدوث آثار مضرة بسبب عدم التناسب اللاإرادي ما بين الأنظمة الضريبية الموجودة، لا يدل على أن بلد ما يستغل متعمّدا التفاعل بين الأنظمة الضريبية من أجل القضاء على أسس الإخضاع الضريبي لبلد آخر.

على خلاف حالات عدم التناسب، يستغل عند تفاعل الأنظمة الضريبية، قيام الدول بإصدار إجراءات ضريبية خاصّة تخفض أسس الخضوع الضريبي لبلدان أخرى، و لا تكون الإنعكاسات على البلدان الأخرى، مجرد أعراض ثانوية بسيطة، بل تعوق تطبيق السياسة الضريبية الوطنية. حيث تقوم الدولة بتحويل تدفقات رؤوس الأموال و التدفقات المالية بسن قوانين أخرى و كذا الإيرادات الموافقة لها بتطبيق منافسة شرسة و مضرّة بالأوعية الضريبية في الدول الأخرى. هذه الدولة التي تسعى إلى جلب الاستثمارات أو الادخار من مصادر أخرى و سماح بالتهرب الضريبي في البلدان الأخرى.

بالتالي، من آثار الجنات الضريبية أو الأنظمة الضريبية الإمتيازية تخفيف المعدل الفعلي للخضوع الضريبي بالنسبة للعوامل المتحركة، بمعدل أقل بكثير من المعدلات المطبقة في الدول الأخرى التي يمكن أن تكون مضرة لها كالتالي[188]:

- تحويل حركة التدفقات المالية، و بطريقة غير مباشرة تدفقات الاستثمارات الحقيقية؛
- تدمير تكامل و عدالة الهياكل الضريبية؛

[188] Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), « l'imposition et les mouvements internationaux de capitaux », colloque réunissant les pays de l'OCDE et pays non membres de l'OCDE, France, 1990, page 121.

- التأثير على نية احترام الإجراءات الضريبية من طرف أغلب المكلفين بالضريبة؛
- تغيير مستوى و نسب المعدلات الضريبية و النفقات العمومية؛
- التحويل دون حق لجزء من العبء الضريبي نحو أسس ضريبية أقل حركة، وكذا اليد العاملة و الأملاك العقارية و الاستهلاك؛
- زيادة ثقل التكاليف الإدارية و أعباء تطبيق الإجراءات الضريبية من طرف السلطات الضريبية و المكلفين بالضريبة.

من الواضح أن مثل هذه المظاهر الضريبية قد ينتج عنها مجموعة من الآثار السلبية تكون مضرّة.

ما يمكن قوله هو أن هذه المظاهر عبارة عن سرقة أسس الأوعية في الدول أخرى وتعرّضها للتآكل، بحيث تشكل ما يعرف بالمنافسة الضريبية المضرة.

المبحث الثاني: التنسيق الضريبي كأداة للتكامل الإقليمي

مع تعدد تجارب التكتل الإقليمي، تزداد الدراسات و المناقشات حول التنسيق الضريبي سواء على المستوى الأكاديمي أو في المجال السياسي. و تتطلب ضرورة ضمان مناخ اقتصادي مستقر و متجانس بين البلدان المنتمية إلى اتحاد اقتصاد، تقارب ظروف معاملة الأشخاص، السلع، الخدمات و رأس المال في البلدان الشريكة، خاصة في المجال الضريبي، لتفادي معوقات قد تستهدف فعالية و عدالة نظام التعاون. و هذا لن يتم في نظرنا إلا إذا تم وضع الأسس لتنسيق ضريبي بين الدول المعنية، بشكل يعمل على تلاقي المصالح الضريبية لهذه البلدان و ليس التنافس فيما بينها من أجل الحصول على أكبر قدر من الرأس المال الأجنبي.

لهذا سنقوم بتقديم التنسيق الضريبي **(المطلب الأول)** و التعرّف على مفهومه في جميع أطره المختلفة، و التطرق إلى أهدافه و أغراضه و موقعه إزاء التكامل الإقليمي و كذا علاقته بالمنافسة الضريبية، ثم ننتقل لاستعراض تقنيات التنسيق الضريبي، بتحليل نطاقه و مجاله و عرض آليات عمله و أساليب تطبيقه **(المطلب الثاني)**، لنأتي في الأخير للتعرّف على الآثار التي قد يحدثها و التي منها الايجابي و السلبي، إلى جانب إبراز الشروط الضرورية من أجل إنجاحه **(المطلب الثالث)**.

المطلب الأول: نظرية التنسيق الضريبي

يعرف التنسيق على أنه عبارة عن اتفاق للتعاون متعدّد الأطراف، يتضمّن إقامة أدوات وأهداف تماثل حقيقية مقنّنة على المدى البعيد، له كهدف نهائي حيادية المجمع المنسّق **(neutralité de l’agrégat harmonisé)** بين البلدان المتعاونة.

فيما يتعلق بحالة الجباية و الضرائب، لا يتمثل التنسيق في تقارب المعدلات الضريبية فقط[189]، بل يترجم كذلك في تحديد مبادئ و تقنيات مشتركة للخضوع الضريبي،

---

[189] Bachir EL MURR, « Harmonisation fiscale et politiques monétaires au sein d’une intégration économique », les cahiers de recherche CREDEN, Université de Montpellier, France, janvier 2002, page 2.

متجانسة مع معدلات اسمية معدلّة و منظمّة بطريقة تجعل الفارق الحقيقي بينهم ضعيفا بصورة تسمح لهم بضمان حيادية جبائية اتجاه تدفقات رؤوس الأموال و تموقع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين[190]، حيث تكمن فائدة التنسيق في قدرته على منع الجباية و الضرائب من إحداث معوقات جديدة بإمكانها أن الضرر بسلوكيات الادخار، الاستثمار أو المبادلات التجارية.

و نجد الآراء منقسمة حول طريقة و إجراءات تطبيق التنسيق الضريبي، حيث نجد أطرافا تساند تقارب المعدلات الضريبية من خلال آلية السوق (المنافسة الضريبية) ومؤيدي إبرام اتفاقيات قانونية محددّة (التنسيق الضريبي بأتمّ معنى الكلمة).

أولا – مفهوم و أهداف التنسيق الضريبي:

أ- تعريف التنسيق الضريبي:

يندرج مفهوم **التنسيق الضريبي** في إطار توحيد السياسات الاقتصادية الوطنية من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي و هذا لا يمكن أن يتمّ إلا بعد إحلال سوق مشتركة تجمع البلدان العضوة في الاتحاد، أما عن تعريف التنسيق الضريبي فقد تعدّدت آراء الخبراء في هذا الأمر، فيعرّفه البعض على أنّه يتمثل "في عمليّة توحيد المعدلات الضريبية أو تقييس المناهج، المفاهيم و الممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد والإجراءات الضريبية" كما يمكن أن "يشير التنسيق الضريبي إلى العمل على تماثل الهيكل الضريبي، مثلا توحيد حصّة الضرائب المباشرة بالنسبة إلى حصّة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية"، كما يمكن أن يتضمّن التنسيق الضريبي "تماثل سياسة الموازنة بين الدول المعنية بالتكامل الاقتصادي بما في ذلك جانب النفقات[191]".

[190] يمكن أن يحدث اختلاف المعدلات الضريبية تمييزا بين رؤوس الأموال المستثمرة في البلدان ذات المعدلات المرتفعة و تلك المودعة في البلدان ذات المعدلات المنخفضة، حيث يمكن أن تؤدّي وضعية مثل هذه إلى حركة انتقال معتبرة لرؤوس الأموال اتجاه البلدان التي توفر مناخا ضريبيا ملائما لها، وهو الشيء الذي يدفع البلدان المعنية إلى اتخاذ الإجراءات الضرورية لحماية أوعيتها الضريبية.

[191] Amos C. Peters « Exploring Caribbean Tax Structure and Harmonization Strategies », International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam- Netherlands, 2002, page 178.

و يجب التفرقة على هذا المستوى بين التنسيق الضريبي الدولي و التنسيق الضريبي الوطني حيث يشير الأول إلى توحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية مشتركة كما هو حاصل مع الاتحاد الأوروبي أما الثاني فيقصد به التماثل الضريبي أو هيكل ضريبي موحدّ داخل نظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدّة الأمريكية و سويسرا.

و التنسيق الضريبي درجات، فيمكن أن كما رأينا أعلاه أن يستهدف تقليص الفروق الموجودة الضريبية بين الدول أو المقاطعات من خلال سياسة تعاون ضريبي بين البلدان أو الحكومات الفيدرالية أي إنشاء نظام ضريبي موحّد مع ترك هامش من الحرية تتمتع به كلّ سيادة ضريبية، و يرتبط هذا الهامش في مجال تطبيق التنسيق الضريبي[192]، أما التنسيق الضريبي الدولي فيقصد به ذلك المسار من التشاور الموجود بين دول أعضاء في تكتل إقليمي حول طرق تنظيم أنظمتها الضريبية بشكل متماثل ومنسجمة فيما بينها و هو الدرجة الأقل في التنسيق الضريبي.

نشير كذلك إلى شيء مهمّ و المتمثل في اختلاف مفهوم التنسيق الضريبي عن مفهوم الإصلاح الضريبي، إذ يفترض الأول إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة بحسب مستوى و أهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الدول، بينما يعني الإصلاح الضريبي إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة دون اشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة. ولتوضيح هذا الاختلاف نجد أن استبدال مبدأ دولة المقصد بمبدأ دولة المصدر بالنسبة للرسم على القيمة المضافة في السوق المشتركة لا يمكن أن يتم إلا بعد التشاور بين دوله لما له من تأثير على تحقيق أهداف السوق، بينما لا يستوجب تعديل نطاق الإعفاءات من الضريبة الشخصية على الدخل القيام بمثل هذا التشاور بين هذه الدول لاحتمال عدم تأثير مثل هذا التعديل على تحقيق أهداف السوق.

[192] معناه على أي نوع من الضرائب يطبق التنسيق الضريبي الضرائب المباشرة أم غير المباشرة.

و كتعريف نهائي لمصطلح التنسيق الضريبي نقول أنّه: " مسار تعديل الأنظمة الضريبية الوطنية إلى غاية توحيدها وتماثلها و تكون متلائمة مع الأهداف الاقتصادية المشتركة للبلدان المعنية بالتكامل الاقتصادي[193]".

ب-أهداف التنسيق الضريبي:

تختلف أهداف و مظاهر التنسيق الضريبي الدولي بحسب طبيعة و مستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من ناحية وبمدى أهمية قوى السوق في اقتصاديات الدول المختلفة من ناحية أخرى.

1. أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية العادية:

تقتصر أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية البسيطة أو العادية على الحدّ من أعباء الضرائب المباشرة وغير المباشرة و تبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات .فتلجأ الدول إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب الجمركية، و حتى في معالجة الازدواج الضريبي، الذي رأيناه فيما سبق، المتعلقة ببعض الضرائب على الدخل سواء بإصدار التشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية و هو يشكل أقل درجات التجانس الضريبي.

2. أهداف التنسيق الضريبي في إطار السوق المشتركة:

تتسع أهداف التنسيق الضريبي، الذي يتناول الضريبية في مجموعها كما في حالة الأسواق المشتركة، لتشتمل على جوانب عديدة من السياسة الضريبية في علاقتها بالسياسة الاقتصادية الجماعية للدول الأعضاء في مثل هذه التكتلات، بحيث لا يقتصر التنسيق على بعض جوانب العبء الضريبي فحسب، بل العبء الضريبي في مجموعة

[193] Wolfgang EGGERT and Bernd GENSER, « Is Tax Harmonization Useful?" National Bureau Economic Research, working paper series, 2000, page 7.

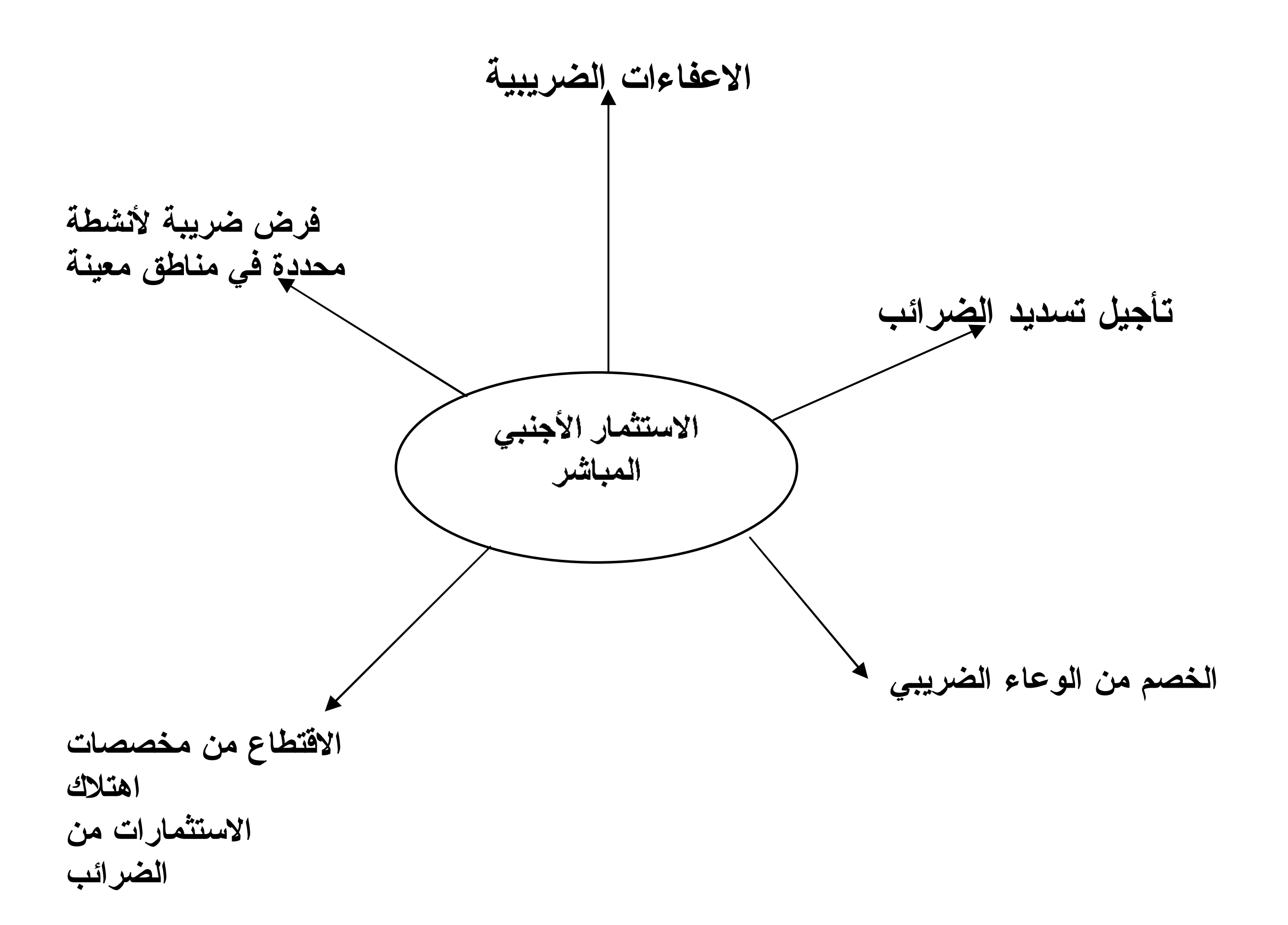
و أسس توزيعه و الصور و الأساليب التقنية و الإجراءات الإدارية في تحديد وعاء وتحصيل الضرائب المختلفة.

3. أهداف التنسيق في إطار الاتحادات الجمركية:

تقلّ أهمية التنسيق الضريبي في حالات المناطق الحرّة أو الاتحادات الجمركية عنها في حالة الأسواق المشتركة. وتنحصر أهدافه و مظاهره في تشجيع التبادل التجاري برفع الحواجز الجمركية عن طريق إلغاء الجمركية الحمائية والحدّ من الآثار غير الملائمة لبعض الضرائب على حجم التبادل التجاري بين الدول الأعضاء[194].

[194] يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، صفحة 234.

الشكل رقم 6: مزيج الحوافز الضريبية.



المصدر: د/فريد النجار:"النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي"، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995، صفحة41.

ثانيا- مفهوم التنسيق الضريبي في إطار التكامل الإقليمي:

تباينت الاتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية المتكاملة، فمنها ما اكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل الوطني، رغم ما تتميز به مثل هذه المقارنات من عدم الدقة نتيجة الاختلاف الواضح في اتجاهات الدول بشأن

تحديد مضمون كل من الدخل الوطني و الاقتطاع الضريبي، فضلا عن إغفال هذه المقارنات للآثار المترتبة على اختلاف كل من الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الضريبي من ضرائب مباشرة و غير مباشرة و نمط توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين، الذي قد يتخذ معيارا وظيفيا بحسب ما يمتلكونه من عوامل الإنتاج أو معيارا شخصيا بحسب أنصبتهم في الدخل الوطني، بالإضافة إلى تعذّر التوصل إلى معيار موحدّ للتمييز بين الضرائب التي يسهل أو يصعب نقل عبئها.

و من هذه الاتجاهات ما اعتبر التنسيق الضريبي الدولي في إطار الأسواق المشتركة بمثابة توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول الأعضاء **Equalization Approach** بمعنى التماثل أو التطابق التام في جميع صورها ومعدلاتها و خاصة بالنسبة للضريبة على الأرباح و غيرها من الضرائب التي تتناولها أنشطة الشركات.

و يستند هذا الرأي بالنسبة للسوق الأوروبية المشتركة مثلا على تفسير اتفاقية السوق لمفهوم التكامل الاقتصادي[195]، بأنه خلق الظروف المشابهة لظروف الاقتصاد الواحد ومنها خضوع نفس الإنتاج لنفس الضرائب بغضّ النظر عن محلّ إنتاجه أو استهلاكه. ورغم ما ينطوي عليه هذا الاتجاه من بساطة ظاهرة في إحداث التنسيق، فإنه في حقيقته لن يؤدي إلى توحيد ظروف فرض الضرائب و آثارها في الدول المختلفة. إذ تختلف من دولة أخرى آثار الضرائب ذات الأسعار الاسمية الواحدة على أرباح الشركات ذات الأنظمة المتماثلة، بحسب درجة المنافسة التي تواجهها هذه الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل الإنتاج اللازمة لها و التي تؤثر على إمكانيات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو إلى الخلف بحسب أحجام هذه الشركات و معدلات نموها وطبيعة هياكلها المالية. و بذلك يؤدي توحيد عناصر و معدلات الهيكل الضريبي في السوق المشتركة التي تتفاوت هياكلها الاقتصادية و الاجتماعية إلى الابتعاد عن أهداف التنسيق الضريبي و إحداث اختلاف في هيكل التوزيع

[195] Jean-Philippe CHETCUTI, « EU Tax », www.inter-lawyer.com, Malta, 2001.

الجغرافي للمشاريع الإنتاجية يبعده عن الوضع الأمثل، نتيجة لما يحدثه من اختلاف في المعاملة الضريبية لهذه المؤسسات[196].

و قد أدت عيوب توحيد الضرائب التي يتعذر تجنبها في ظل الاتجاه النمطي**Standards Approach** الداعي إلى اقتصار التماثل على أشكال الضرائب دون معدلاتها إلى المناداة بإتباع الاتجاه التمييزي **Defferential Approach** الذي يهتم، على عكس الاتجاهين السابقين، بإحداث التوافق بين آثار الضرائب بصرف النظر عن توحيد هياكلها أو معدلاتها. بحيث يأتي التنسيق الضريبي لتحقيق الأهداف التي تسعى السوق إلى تحقيقها وفقا للاتفاقية المنظمة لها و في إطار الأنظمة الضريبية القائمة في الدول الأعضاء[197].

فالإسراع بالتنمية و تحقيق التخصيص الأمثل للموارد التي تسعى السوق المشتركة إلى تحقيقها، لا يتطلب توحيد أسس المعاملة الضريبية لمختلف المؤسسات و الاستثمارات في جميع الدول الأعضاء.فقد يتطلب الأمر تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية أو تبسيط الإجراءات الإدارية بالنسبة لبعض الاستثمارات دون الأخرى، أو في بعض الدول الأعضاء دون غيرها.

و في ذلك يقترن التحليل الاقتصادي بالاختيار أو القرار السياسي. إذ يتطلب إصدار قرارات التنسيق الضريبي التي تختص بها السلطة السياسية في السوق المشتركة تحديد الآثار المترتبة على هذه القرارات، سواء بالنسبة لمجموع دول السوق أو بالنسبة لكل دولة على حدة من أعضائها، في مصفوفة ترتب وفقا لمجموعة من المعايير، التي تختار في ضوء أحكام و أهداف الاتفاقية المنشأة للسوق، و ذلك بالنسبة لكل جزء ضريبي مقترح. بحيث يتولى هذا العمل رجل الاقتصاد، ثم يأتي دور رجل السياسة الذي يعطي أوزانا نسبية للآثار المترتبة على كل إجراء ضريبي للتوصل إلى القرار النهائي بأفضل هذه الإجراءات.

---

[196] يونس أحمد البطريق، نفس المرجع السابق، صفحة 253.
[197] Assaf RAZIN and Efraim SADKA, "International Tax Competition and gains from tax harmonization", National Bureau Economic Research, working paper series, n°3154 October 1989, page 17.

و رغم ما قد ينطوي عليه هذا الاتجاه من غموض و صعوبة في التنفيذ، فإن هذه العيوب إنما تعكس مدى تعقد المشكلات الاقتصادية و الاجتماعية الناجمة عن اختلاف النظم الضريبية في دول السوق المشتركة، بحيث يتعذر التوصل إلى قاعدة عامة تمكن من إيجاد حلول لمشكلات الهياكل الاقتصادية و المالية و الاجتماعية في الاقتصاديات الحديثة.

هناك تيار آخر يرى في أن **التنسيق الضريبي (Harmonisation fiscale)** يمكن تطبيقه على بعض أنواع الضرائب دون الأخرى، أي الضرائب التي تخص التدفقات التجارية و المتمثلة أساسا في الرسم على القيمة المضافة **(TVA)** و الضرائب الأخرى غير المباشرة وهذا بسبب علاقتها بالحركة التجارية الإجمالية داخل منطقة التكامل ولتأثيراتها على اقتصاديات الدول العضوة، فيما يخص جانب الضرائب المباشرة فالأمر جدّ صعب في أن تتخلى دولة عن سيادتها الضريبية أو عن جزء منها في سبيل تمويل حركية اتحاد اقتصادي، و الأمر ممكن في حالة نفقات عمومية غير ضرورية لكن في حالة بلدان في حاجة لمواردها فالأمر تشوبه الكثير من العقبات و الدليل على ذلك الجمود الذي يطبع حاليا الاتحاد الأوروبي من هذه الناحية و التي تمكنت فقط في عملية التنسيق التي استهدفت أساسا الرسم على القيمة المضافة، لهذا وجب التعاون بشأن الضرائب المباشرة التي تهدف إلى الحدّ من المنافسة الضارة باقتصاديات دول الاتحاد الأوروبي[198].

198 Eve D’ONORIO DI MEO, Op.cit., page 31.

الجدول رقم 10: أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي

أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي	
على المدى القصير	**على المدى الطويل**
1. جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة؛ 2. تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال؛ 3. الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي؛ 4. توفير قاعدة لبناء أسواق المال و الأسواق المالية المحلية؛ 5. توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى؛ 6. تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مؤسسات مشتركة جديدة؛ 7. تشجيع توطن رأس المال المحلي؛ 8. الاستفادة من مزايا مماثلة من الدول الأعضاء في التنسيق؛ 9. تشجيع التجارة البينية؛ 10. تحسين مناخ الاستثمار.	1. التوجه نحو التكامل الاقتصادي؛ 2. المساهمة في تنسيق السياسات المالية و النقدية؛ 3. زيادة حجم التجارة البينية؛ 4. زيادة حجم الاستثمار المشترك؛ 5. القضاء على التضخم؛ 6. تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي؛ 7. جلب المزيد من الاستثمارات؛ 8. استقرار مناخ الاستثمارات؛ 9. تحسين مردودية الاستثمار؛ 10. توظيف أمثل لعوامل الإنتاج المحلية؛ 11. تحقيق مزايا اقتصاديات السلّم؛ 12. الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

المصدر: : د/فريد النجار:"النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي"، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة،جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995، صفحة 44.

و في الحقيقة، تتجه معظم دول العالم نحو التكامل الإقليمي، لاستفادة من مزاياه، ومنها تحرير انتقال السلع و عوامل الإنتاج و تنسيق المعايير التقنية و التعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على دعم التنمية الاقتصادية و تحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في التكامل الإقليمي.يساهم التنسيق الضريبي في تفعيل مقدرة التكامل الإقليمي على جذب رؤوس الأموال و الاستثمارات اللازمة إلى الدول الأعضاء، و تجنب المنافسة الضريبية الضارة بمصلحة هذا التكامل، تلك المنافسة التي تؤدي إلى تسابق كل دولة عضو في منح الامتيازات و الإعفاءات الضريبية الأكثر سخاء من الدول الأخرى[199].

تسعى الدول إلى تشجيع رؤوس الأموال لاستثمارها في مجالات تدعم التنمية الاقتصادية، مما يزيد من فرص المنافسة الضريبية بين الدول لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها. تقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا و الحوافز المغرية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية التي تتضمن إعفاء من الضريبة أو تخفيضا في وعائها أو تطبيقا لمعدلات ضريبية مخفضة، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تتشابه معها في الظروف الاقتصادية.

يترتب على هذه السياسات المتباينة، أو غير المتناسقة، آثار غير مرغوب فيها، على مستوى الدولة الواحدة و على مستوى الدول الأخرى. فعلى مستوى الدولة الواحدة، يتعرّض وعاء الضريبة فيها للتآكل مع الانخفاض المستمرّ[200] في حصيلتها بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزايد على منحها[201].كما تتأثر الدول الأخرى

[199] Gunner ULDALL MDB, “the politics of tax harmonization in the European Union”, CDU/CSU, Frankfurt-am-Main, Germany, 08 May 1999, page 11.

[118]يكون الانخفاض في الحصيلة الضريبية متوقعا عندما لا تؤتي الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية ثمارها في ضخ استثمارات جديدة تفيد الاقتصاد الوطني أو عندما لا يتعدى الأمر مجرّد تغيير أنظمة قانونية أو استثمارات قائمة بالفعل لكي تستفيد من هذه المزايا.

[201] دلت دراسة قام بها الباحثان ووركوك و تومسون سنة 1993 على حجم التخفيض المستر الذي لحق بمعدلات الضرائب في بعض الدول الأوروبية بسبب انتهاج سياسة المنافسة الضريبية، فعلى سبيل المثال خفضت ضريبة الدخل على أرباح الشركات بين سنوات 1983 و 1993 من 45 % إلى 39% في بلجيكا و من 50 % إلى 38 % في الدانمرك و من 50 % إلى 34% في ايرلندا و من 49% إلى 46% في اليونان و من 40% إلى 34% في بريطانيا عن رمضان صديق محمد، "نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"،مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية،المجلد الخامس،العدد الأول، الكويت،ديسمبر2002، ص10.

بكل إجراء ضريبي تقوم به تلك الدولة، إما بنقص حصتّها من المال المستثمر أو نتيجة لقيامها بإجراء مضادّ يتمثل في منح حوافز و إعفاءات أكثر إغراء تقلل من إيراداتها الضريبية، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة.

و قد تعدّدت الدراسات التي تناولت مضار المنافسة الضريبية بين الدول، خاصة التي قامت بها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية **(OCDE)**، و فضلت التنسيق الضريبي عليها، كما تسارعت الحركة نحو التنسيق الضريبي بين الدول المتقدمة مثل الاتحاد الأوروبي.

تتباين السياسات التنافسية مع كون الدولة مرتبطة مع جيرانها أو مع دول أخرى باتفاقيات تكامل أو تعاون إقليمي، تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية للدول من خلال تضافر كل العوامل، و من بينها السياسات الضريبية، خاصة و أن معظم دول العالم قد ارتبطت بتجمعات إقليمية مع دول مجاورة لتحقيق التكامل الإقليمي فيما بينها كما رأينا في الفصل الأول ، من خلال اتفاقيات تجارية خاصة، أو مناطق تجارة حرّة. وتقوم هذه التجمعات على عدة سياسات، أهمها: تحرير السلع و نقل عوامل الإنتاج و دعم الكفاءة و التنمية الاقتصادية وصولا للرفاهية العالمية.

و قد تزايدت أهمية هذه التجمعات في ظل العولمة، و الدور الذي تقوم به المنظمة العالمية للتجارة لتنشيط أحكام الاتفاقية العامة للتعريفات و التجارة **(الجات GATT)**، بهدف إزالة القيود نحو حرية انتقال رأس المال بين الدول المختلفة، وتحرير التجارة الدولية عن طريق القضاء على القيود الحمائية التي تفرضها بعض الدول، و خاصة النامية منها، لحماية منتجاتها المحليّة من المنافسة الأجنبية[202].

يتطلب تنفيذ هذه الاتفاقيات إجراء تعديلات ملموسة على القواعد المتعلقة بمعاملة المؤسسات المصدرّة، أو تلك التي تقوم بالاستيراد من الخارج.كما تلتزم الدول الأعضاء بالقيام بتقليص تدريجي للتعريفة الجمركية، و إلغاء الضريبة المضادة للإغراق و إزالة العقبات التقنية أمام تدفق المبادلات التجارية و الإجراءات الإدارية

[202] رمضان صدّيق محمد، مرجع سبق ذكره أعلاه، صفحة 11.

المتعلقة بمنح تراخيص الاستيراد و قواعد المنشأ و اتفاق التثمين الجمركي وقواعد فحص ما قبل الشحن[203].

و لهذه الاتفاقيات أثران أحدهما إيجابي و الآخر سلبي. يتمثل الأثر الايجابي في إتاحة الفرصة للدول لاجتذاب المزيد من رأس المال الأجنبي اللازم لتحقيق التنمية. و لكن يحدّ من ذلك الأثر السلبي المتمثل في خطر المنافسة و تحرير التجارة على اقتصاديات الدول النامية، التي لا تتمكن من زيادة صادراتها إلى الدول المتقدمة، في الوقت الذي تفقد فيه الكثير من إيراداتها الضريبية التي كانت تحصلّها من قبل. و يرجع هذا التخفيض إما إلى إتباعها سياسات ضريبية تنافسية لجذب الاستثمارات الأجنبية، تقوم على منح الإعفاءات الضريبية السخية، أو لنقص حصيلتها من الإيرادات الجمركية نتيجة التزامها بالتخفيضات اللازمة تنفيذا لاتفاقيات التجارة العالمية[204].

و للتغلب على هذه الآثار، قد تضطر بعض الدول إلى تعديل تشريعها الضريبي الداخلي بزيادة معدلات الضرائب على الدخل أو تخفيض الحوافز الضريبية أو الإعفاءات التي تتمتع بها المؤسسات العاملة فيها، أو توسيع نطاق الضريبة على المبيعات كالرسم على القيمة المضافة، التي تفرض على السلع و الخدمات المحليّة تعويضا عن النقص المتوقع من الضرائب على النشاطات الأخرى.

و يبقى أما هذه الدول فرصة الاستفادة من النصوص التي تحقق لها بعض المزايا الاقتصادية، و منها ما تنصّ عليه المادة 24 من اتفاقية الجات التي تسمح بالتكتلات اللاقتصادية التي تأخذ صورة الاتحاد الجمركي أو المنطقة الحرّة، بحيث يكون لها أن تقرّر فيما بينها القواعد التي تناسبها و تحقق مصالحها المشتركة دون التزام بالقواعد الصارمة التي تفرضها اتفاقيات التجارة و متطلبات العولمة. و من ناحية أخرى، فإن التجمعات الإقليمية تقلل من أهمية السياسات المالية المستقلّة **(Independent Fiscal**

---

[203] د/المهدي محمد فليفلة، "النظم الجمركية و التجارة الدولية، تحليل لنظم الضرائب الجمركية المحلية و الدولية- دراسة مقارنة"، أكاديمية الدراسات العليا و البحوث الاقتصادية، طرابلس، ليبيا، 1997، صفحة 136.

[204] Richard E. BALDWIN and Paul KRUGMAN , « agglomeration, integration and tax harmonization », National Bureau of Economic Research, working paper n° 9290, Massachusetts, USA, October 2002, page 6.

(Policies، التي تقوم بها كلّ دولة بإرادتها المنفردة، ووفق مصالحها الذاتية، لتحل محلها ما يعرف بالسياسات المالية التبادلية بين الدول **(Fiscal Policies Interdependencies)**

لما هذه السياسة من فوائد عدّة من بينها: تخفيف الضغط الذي تتعرض له الدولة التي تقوم بتخفيض معدلات الضريبة لجذب الاستثمار إليها، فتضطر إلى الاستمرار في التخفيض نحو الأسفل، و هو ما صار يطلق عليه فيما بعد بالتسابق نحو القاع **(Race to bottom)**، فضلا عما توفرّه هذه السياسة من تفعيل لقدرة الإدارات الضريبية على التعاون لتحصيل الضريبة و مكافحة التهرب الضريبي الدولي و تفادي الازدواج الضريبي الذي يمكن أن يتعرض له أصحاب الدخول في أكثر من دولة[205].

يذهب العديد من الاقتصاديين إلى القول بأن الانتقال الحرّ لرأس المال دون تنسيق السياسة الضريبية للدول الأعضاء في التجمع الإقليمي يمكن أن يتعرض لكثير من المعوقات. ومع ذلك فإن عملية التنسيق ليست من السهولة بحيث تعني ببساطة توحيد النظم الضريبية أو حتّى تطبيق أسعار ضريبية واحدة في كلّ الدول الأعضاء في التجمع أو التكتل الاقتصادي. وذلك لعدة أهمها صعوبة التعرف على النظام الذي يحتاج بالفعل إلى تنسيق، و أن الحاجة إلى تطوير النظم الضريبية ليست مطلوبة على قدر متساو بين جميع الدول الأعضاء في دعم تنميتها الاقتصادية[206].

كما أن توحيد النظم الضريبية، أو الاتفاق على معدلات ضريبية واحدة، تطبق في هذه الدول، يحرمها من استخدام السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاقتصادية، أو مراعاة أولويتها التي تتباين حسب ظروف كلّ دولة.ففي حين تهتم بعض الدول بالضريبة كمورد مالي لمواجهة زيادة النفقات العامة، تفضل الأخرى استخدام الضريبة

---

[205] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 13.

[206] André FOURCANS, Thierry WARIN: " Tax Harmonization vesrus tax competition in Europe: a game theoretical approach", working paper n° 132, Centre de Recherche sur l"emploi et les fluctuations économiques (CREFE), Université du Québec à Montréal, Canada, Avril 2001, page 12.

كهدف اقتصادي لتشجيع الاستثمار و الحدّ من البطالة، و من ثم يجب مراعاة ظروف كلّ دولة عند إجراء التنسيق الضريبي.

و لعلّ هذه الصعوبات، قد دفعت بعض الخبراء و العديد من الدول، إلى تفضيل سياسة المنافسة الضريبية على اتخاذ خطوات عملية و جادة نحو التنسيق الضريبي، سواء على المستوى المحلّي، أي بإتباع نهج التنسيق الضريبي لنظمها الداخلية، وخاصة في الدول الفيدرالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية و ألمانيا الاتحادية أو على مستوى التكتل الإقليمي بتحقيق درجة عالية من التناسق**(Coordination)** في أكثر أنواع الضرائب التي يمكن تنسيقها بنجاح، كخطوة نحو التنسيق الشامل، كما هو الحال بالنسبة للاتحاد الأوروبي و إجراءاته نحو تنسيق الرسم على القيمة المضافة[207].

ثالثا- المفاضلة بين التنسيق الضريبي و المنافسة الضريبية:

يختلف التنسيق الضريبي بالمعنى المتقدم عن المنافسة الضريبية التي تعني " الإجراء الضريبي" الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية. وتماثل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها.بينما تشبه سياسة التنسيق الضريبي إجراءات تحرير التجارة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعا.

و يفضل اللجوء إلى أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضا عن أسلوب التنسيق فيما بينها، بدعوى أنها تمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار، مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن كثير من القيود الإدارية و التشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات. وفي بعض الأحيان، يكون ارتفاع معدلات

[207] Luis A. ARIAS, Alberto BARREIX, Alexis VALENCIA, Luiz VILLELA : « the harmonization of indirect taxes in the Andean Community", Occasional paper, Institute for the integration of Latin America and the Caribbean, 1st Edition, Buenos Aires, Argentina, February 2005, page 21.

الضريبة في دولة ما مقبولا إذا كانت هذه الضرائب تمول مشاريع البنية التحتية التي تضمن حصول المؤسسات على الخدمات العمومية بكفاءة عالية و أسعار مقبولة، مما يؤدي في النهاية إلى حصولها على أرباح صافية عالية بعد أداء الضريبة.

و مع ذلك فإن مضار المنافسة الضريبية يمكن أن تفوق مزاياها، حيث تتيح هذه المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية، خاصّة ذات النشاط الدولي، للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية، أو تساعد على تجنّب الضريبة دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، مما يشوه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي.فضلا عما تتحمله الدولة من أعباء إدارية لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون أن تعود على الدول بإيرادات ضريبية هامة، ممّا يزيد من عجز الميزانية العامّة، ويقلّص من النفقات العمومية، ممّا يضطرّ بعض الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحدّ من سوء استعمال المستثمرين لسياسات التحفيز الجبائي[208].

تواجه الدول على المستوى الفردي، مشاكلا تتعلّق بالتنسيق الضريبي الدولي نتيجة الخوف من آثاره السلبية على تحقيق التوازن في الميزانية على المدى المتوسط (مشكلة الاستقرار و النمو) و فرص التشغيل و النمو، و التي يمكن التغلب عليها من خلال سياسة ضريبية تنافسية تتيح لكلّ دولة الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في صياغة نظام ضريبي بأقل المعدلات الضريبية تشجيعا.

و قد لا تظهر الحاجة إلى إقامة تكتل إقليمي دون حاجة إلى تنسيق ضريبي ملزم لأعضائه[209]، على أساس أن المنافسة بين الدول الأعضاء لجذب رؤوس الأموال يمكن أن تؤدي على المدى الطويل إلى تقريب معدلات الضرائب بين هذه الدول، ولكن هذا الرأي يتجاهل حقيقتين هامتين هما[210]:

---

[208] Valeria DE BONIS, “Regional integration and commodity tax harmonization”, policy Research Working Paper n°1848, the World Bank Development Research Group, Washington D.C., November 1997, page 12.
[209] Wolfgang EGGERT and Bernd GENSER, Op.cit. , page 11.
[210] Inter American Development Bank , « integration and trade in the Americas, “fiscal impact of trade liberation in the Americas” , Periodic Note, January 2004, page 26.

أ- أن جذب رؤوس الأموال ليس هو الهدف الوحيد من التكتل الاقتصادي، حيث أن من أهم أهدافه كذلك تنمية التجارة البينية للدول الأعضاء، و تعتبر الضرائب المختلفة المطبقة في الدول الأعضاء في التكتل عائقا أمام هذه النقطة، ما لم يتمّ التنسيق الملزم؛

ب-أن هذا الرأي يفترض توجه الاستثمار إلى الدول الأعضاء، دون تكاليف أو أعباء، و من أهمّها الضرائب المعيقة لانتقال الاستثمار من بلد إلى آخر، مع افتراض ثبات العوامل الأخرى الجاذبة له، و ما لم تخفف هذه الأعباء في إطار برنامج تنسيقي محدّد، فإن جذب الاستثمارات البينية يظلّ متأثرا بالحوافز، ويخرج الضريبة عن طبيعتها الحيادية.

و قد تؤدي المنافسة الضريبية غير المحدودة إلى التسابق نحو الأسفل أو القاع وتخفيض معدلات الضريبة في الدولة إلى حدودها الدنيا، ممّا يعني في النهاية عدم قدرة الدولة على تعويض زيادة النفقات العمومية من الحصيلة الضريبية المنخفضة، وعليه فقد أولت الدول اهتماما كبيرا، وعلى وجه الخصوص منها تلك التي يضمّها اتحاد إقليمي، بإيجاد آلية للتنسيق الضريبي فيما بينها و التغلّب على مساوئ المنافسة الضريبية، و من أمثلة ذلك جهود الاتحاد الأوروبي، النافتا و الآسيان، و ذلك لمنع أثر اختلاف الأسعار أو الحوافز الضريبية من جذب الاستثمارات المتوجهة فيما بين الدول الأعضاء في هذه التجمعات.

المطلب الثاني: تقنيات التنسيق الضريبي

يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهمّ أوجه الخلاف بين الأنظمة والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة و متناسقة و متقاربة، في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشأة للضريبة و ظروف

وشروط منح الإعفاءات الضريبية و معدلات الضريبة. و ذلك بهدف ضمان حياد الضريبة اتجاه التجارة الدولية لدول التكامل، و منع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحرّ للأشخاص و السلع والخدمات و رأس المال بين الدول الأعضاء.

يتمثل التنسيق الضريبي في مجموعة من القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول، من أجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة فيما بينها ومنعها من الأضرار بالتكامل الاقتصادي، و يمكن أن يكون التنسيق بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية و الحوافز الضريبية التي تمنح خلال فترة محدّدة قابلة للتجديد[211] ،و يرجع فضل قيام نظرية التنسيق الضريبي الدولي إلى الدراسات التي أعدّها الباحثان فايزر و ميدو سنة 1950، ثمّ تطورّت بعد ذلك إلى الحدّ الذي جعل البعض يدعو إلى ما يعرف بنظرية الاتحادات الضريبية تمييزا لها عن الاتحادات الجمركية[212].

وقد ارتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، نظرا لارتباط هيكل وتطورّ هذه التجارة بالأحكام الضريبية سواء الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة و الضرائب الجمركية) أو الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) على النشاطات المرتبطة بنشاط التجارة الدولية، حيث أن الضريبة إذا تجاوزت دورها الحيادي فإنّها تؤثر على التوزيع الجغرافي و حصّة كلّ دولة من هذه التجارة، و لا تحقق التوزيع الأمثل لهذه التجارة بين الدول، لذلك كان للتنسيق الضريبي أهميّته في تخليص الضريبة من الآثار السلبية و وضعها في إطارها المحايد لضمان نجاح التكتلات الاقتصادية.

أولا- نطاق التنسيق الضريبي:

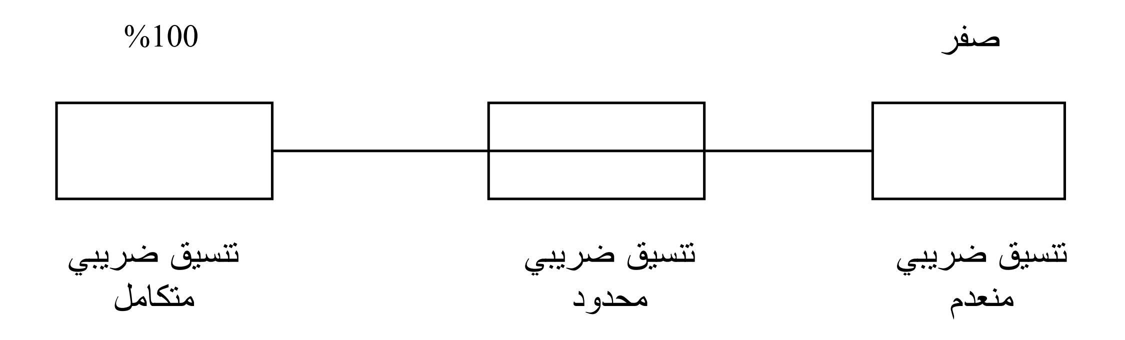
---

[211] د/فريد النجار،"الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، صفحة 83.

[212] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 19.

لا يقتصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي، إذ يمكن أن يكون هذا التنسيق مطلوبا على المستوى المحلّي أو داخل الدولة الواحدة، وخاصّة الدول الفيدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية و حكومات الولايات أو الأقاليم الحقّ في فرض الضريبة، و من أمثلتها الولايات المتحدّة الأمريكية، ألمانيا الاتحادية، سويسرا، كندا، البرازيل و المكسيك ...الخ كما قد يضيق نطاق التنسيق الضريبي بحيث يقتصر على أنواع محددة من الضرائب و قد يتسع ليكون شاملا بما يتلاءم و السياسة المالية والنقدية للدولة. و يوضح المقياس التالي درجات التنسيق الضريبي أي نطاق التنسيق الضريبي:

الشكل رقم 7: نطاق التنسيق الضريبي.



المصدر: فريد النجار، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي"، مرجع سبق ذكره، صفحة 81.

و قد يكون التنسيق الضريبي ثنائيا أي بين طرفين فقط أو قد يكون متعدد الأطراف كما هو الحال في دول الاتحاد الأوروبي أو دول النافتا، و قد يكون دائما أو لفترات أطول. وقد يكون التنسيق الضريبي مؤقتا (لفترة زمنية محدّدة بين 3 و 10 سنوات)، و قد يكون دائما أو لفترات أطول. و قد يكون أيضا بين التنسيق ذو الأحكام الثابتة خلال

فترة التعاقد أو قد تكون الأحكام متحركة وفق الأحداث الاقتصادية، حيث يتم التفاوض سنويا على بنود و أحكام التنسيق الضريبي.

ثانيا-آليات التنسيق الضريبي:

يحتاج التنسيق الضريبي الدولي إلى عدد من الآليات التي تكفل نجاحه، منها السلطة الضريبية المركزية المخولّة بالرقابة على رأس المال، و ذلك حتى لا يؤدّي التنسيق الضريبي إلى فرض ضرائب عالية عمّا كان عليه الوضع الفردي لكلّ دولة قبل هذا التنسيق، أو لترشيد الإجراءات الإدارية التي تعوق تنفيذ برامج التنسيق.

و عليه فإنّه على الدول أن تنشئ فيما بينها مجلسا أعلى للضرائب يقوم على تدارس المشاكل و الصعوبات الإدارية و التنظيمية التي تعيق أهداف التنسيق الضريبي، ويعمل على تحسين الأداء الضريبي و تعبئة الموارد المالية بما يخدم الأهداف التنموية للدول الأعضاء[213] .و يفضل إخضاع هذا المجلس للجهة المشرفة على التكتل أو الاتحاد، بحيث يكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات و التعليمات الملزمة، ومتابعة التشريعات الداخلية للدول بما يضمن تنفيذ التنسيق بشكل فعال.

ثالثا- الأساليب المستخدمة في التنسيق الضريبي:

هناك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للتكتلات الاقتصادية الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، حيث هناك فريق من الخبراء[214] من يقسمها تبعا لنوع الضرائب المطلوب تنسيقها، و هي الضرائب المباشرة (و أهمّها الضرائب على الدخل)، أم الضرائب غير المباشرة (وأهمّها الرسم على القيمة المضافة).

[213] Robert OWEN, Hans PETERS: “optimal international tax coordination and economic integration: a game thoeric framework”, annual meeting of European Economic Association, February 2000, page 32.
[214] Valeria DE BONIS, Op.cit. , page 12.

أ-أساليب تنسيق الضرائب على الدخل:

من المعلوم أن الضرائب على الدخل تفرض وفق مبدأين رئيسيين: المبدأ الأول: هو مبدأ الإقليمية، الذي يعطي لدولة مصدر الدخل الحقّ في فرض الضريبة على المكلفين بالضريبة أيا كانت جنسياتهم. و تطبقه معظم الدول المستوردة لرؤوس الأموال كالجزائر. أما المبدأ الثاني، فهو مبدأ الإقامة أو الإيراد العالمي **(le revenu mondial)** ، الذي يمنح الدولة التي يقيم فيها المكلّف بالضريبة الحق في فرض الضريبة على جميع دخله أيا كانت الدول مصدر هذه الدخول، وتطبق هذا المبدأ غالبا الدول المصدرة لرؤوس الأموال كالولايات المتحدة الأمريكية.

يؤدي اختلاف المبدأ المطبق في فرض الضريبة إلى ازدواج ضريبي على نفس الدخل، يضطرّ المكلف بالضريبة إلى تجنبه أو التهرب منه بالممارسات غير المشروعة أو اللجوء إلى دول أخرى، تعرف بالجنات أو الملاذات الضريبية **(Tax Heavens/ Paradis fiscaux)** و يتمّ الحدّ من الازدواج الضريبي، كما رأيناه في المبحث الأول، إما بالجهود الفردية لكلّ دولة أو بإبرام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف.

و تستخدم هذه الاتفاقيات بغرض تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الذي يحقق إيرادا أو ربحا في الدوليتين المتعاقدتين، من خلال قواعد خصم دين الضريبة الأجنبية و الإعفاء الضريبي في دولة لحساب الدولة الأخرى أو باقتسام الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة. و يفضل في تنسيق ضرائب الدخل الاعتراف لدولة مصدر الدخل بحق فرض الضريبة، مع منح دولة الموطن الحق في خصم الضريبة الأجنبية عند توجهها لفرض الضريبة على ذات الدخل لمنع الازدواج الضريبي.

و يمكن استخدام إحدى طريقتين للحدّ من هذا الازدواج، هما: طريقة القرض الضريبي ونقصد بها خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية و طريقة الخصم أو الاقتطاع، وتعني اعتبار الضريبة الأجنبية من قبيل التكاليف واجبة الخصم قبل تحديد الضريبة الوطنية. و من الملاحظ أن الدول المصدرة لرأس المال عادة ما تفضل طريقة الخصم

على طريقة القرض الضريبي، ذلك لأنها لا تعمل على وجود تمييز بين رأس المال المستثمر داخليا أو ذلك المستثمر في الخارج. و لكن هذه الطريقة غير مناسبة على المستوى العالمي، إذ لا يزال الناتج المستثمر موضوعا لازدواج ضريبي نتيجة الحدّ المسموح به للخصم الذي تقرّره كلّ دولة و لأنّه يتجاهل الإعفاء الذي تمنحه الدول المستوردة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، حيث لا يتمتع المستثمر الأجنبي في الواقع بهذه الميزة من الإعفاء، لأنه لن يخصم من الدخل الإجمالي في دولته مقابل ضريبة لم يدفعها.

و من ناحية أخرى، فإنّ إتباع الدولة المصدرة لرأس المال أسلوب خصم الضريبة لتجنب الازدواج الضريبي بإرادتها المنفردة، ودون التنسيق مع الدول المستوردة لرأس المال عن طريق الاتفاقيات الضريبية، يمكن أن يترتب عليه خسارة للدولة المصدرّة لرأس المال[215].

و تتفاقم الخسارة مع زيادة معدلّ الضريبة الحدّي في الدولة المستوردة لرأس المال.

كذلك إذا ما اتبعت الدولة المصدرة لرأس المال نظام القرض فإن ذلك سيكون حافزا للدولة المستوردة لرأس المال لزيادة الضريبة المحلية على الاستثمار الأجنبي، اعتمادا على حقّ المستثمر في خصم هذه الضريبة من الضريبة الوطنية في بلده، الشيء الذي يواجه من الدولة المصدرة لرأس المال بوضع حدّ للضريبة الأجنبية التي يسمح بخصمها أو بزيادة الضريبة الوطنية على رأس المال المستثمر في الخارج، مما ينتج عنه في الواقع ازدواج ضريبي، لا يمكن التغلب عليه إلا باتفاقيات تجنّب الازدواج

---

[215] يسمح التشريع الضريبي الأمريكي بخصم الضريبة الأجنبية من وعاء الضريبة الأمريكية على الدخل، و يمكن أن ينتج عن هذا الأسلوب خسارة ضريبية للخزينة العمومية الأمريكية، حيث تتحدّد هذه الخسارة بمقدار المعدل الحدّي للضريبة الأمريكية مضروبا في مبلغ الضريبة المدفوعة للدولة المستوردة لرأس المال.

أي أن الخسارة في حصيلة الضريبة الأمريكية = (ض$_1$ + ض $_2$ x د)

حيث أن ض$_1$ و ض $_2$ هي معدل الضريبة الحدي في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و الدولة المستوردة لرأس المال، و أن د تمثل الإيرادات التي يحققها المواطن الأمريكي في الدولة المستورد، و تكون هذه الخسارة أكبر من الخسارة التي يمكن أن تتحملها الدولة المستوردة فيما لو لم تفرض ضريبتها الوطنية على ايرادات المواطن الأمريكي، إذ أن خسارة الدولة المستوردة = ض$_2$د.

الضريبي بين الدول المصدرّة و المستوردة لرؤوس الأموال[216].أما عن مراحل إقامة التنسيق الضريبي، قد تحتاج عملية تنسيق ضرائب الدخل، كما رأيناه آنفا، في الدول الأعضاء في التكتلات الإقليمية إلى الاختيار بين التنسيق الفوري الشامل (توحيد الضريبة)، أو التنسيق الجزئي المرحلي، حيث يمكن أن يتمّ هذا التنسيق من خلال مرحلة واحدة أو على مراحل:

1. توحيد الضرائب:Equalization Approach

يمكن اتفاق الدول الأعضاء على توحيد التشريعات و الأنظمة الضريبية المختلفة لتكون نظاما ضريبيا موحدا تطبقه جميع هذه الدول، و ذلك في إطار برنامج زمني معين. ويحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى إرادة سياسية قوية، تتنازل بموجبها كلّ دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتل الذي يصبح في الواقع سلطة أعلى **(Supranational)** من الدولة منفردة و يعيب هذا الأسلوب تجاهله للأهداف الخاصة بفرض الضريبة لكلّ دولة، مما قد ينشأ عن التنسيق الفوري و الشامل تعارض بين السياسة الضريبية للدولة و السياسة الضريبية لدول الأعضاء ككلّ.

2. التدرج أو المعاملة التفضيلية Differential Approah:

قد تختار الدول الأعضاء إتباع سياسة الخطوة بعد خطوة في تنسيق التشريعات والنظم الضريبية فيما بينها، بحيث يمكن إزالة الخلافات أو الاختلافات بين هذه الأنظمة بالتدريج و على مراحل زمنية، وفقا لظروف كلّ دولة على حدى، أو أن تتفق الدول الأعضاء على نمط أو نموذج معين من التنسيق يتمّ تطبيقه وفق برنامج زمني بحيث يتمّ العمل به خلال فترة معينة.

و يمتاز هذا الأسلوب بالواقعية في التعامل مع التنسيق الضريبي لتجنب الصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكلّ دولة على اقتصادياتها، و حتى

---

[216] **Réjane HUGOUNENQ** : « prélèvements obligatoires et concurrence fiscale, le cas de l'Europe », les cahiers français, n°317, mars-avril 2004, page 10.

يكون المجتمع الضريبي مهيئا للتعامل مع النظام الجديد بصورة أفضل و قد اتبع الاتحاد الأوروبي هذا الأسلوب.

ب-أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة:

تفرض الضرائب غير المباشرة على واقعة استخدام الدخل أو رأس المال، مثل الضريبة الجمركية و الرسم على القيمة المضافة. وبالتالي فإنّه يمكن أن يقع الازدواج أو التعدد الضريبي على السلعة أو الخدمة، وليس على الدخل أو الربح. ولا تصلح اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المطبقة في مجال ضريبة الدخل للتطبيق غي مجال الضرائب غير المباشرة، حيث تعالج هذه الاتفاقيات الازدواج القانوني ، الذي يعتبر تعرض المكلف بالضريبة الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل خلال نفس الفترة الضريبية، و هو ما لا تتوافر شروطه في الضرائب غير المباشرة، حيث تفرض الضريبة الجمركية و الرسم على القيمة المضافة على المستورد والمصدّر، و هما مكلفان بالضريبة مختلفان، دون أن يمنع ذلك من تحمل المستهلك النهائي لهذه السلعة أو الخدمة عبء الضرائب المتعددة التي تحملها كل من المستورد و المصدر في البلاد المختلفة و التي رفعت قيمة السلعة أو الخدمة عند حصوله عليها.

و تعرف هذه الظاهرة بالازدواج الاقتصادي الذي يشكل عائقا اقتصاديا أمام انتقال السلع و الخدمات من دولة المصدر إلى دولة المستهلك النهائي، نظرا لارتفاع أسعارها بمقدار هذه الضرائب، مما قد يحدّ من حجم تصديرها إلى تلك الدول، بالمقارنة بالحجم الذي يمكن أن تتم به في حالة الإعفاء من هذه الضرائب أو تخفيضها و عليه فإن التكتلات الاقتصادية تعمل على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة وذلك بإتباع أحد المبدأين الأساسين[217]، هما مبدأ دولة المصدر و مبدأ دولة المقصد:

1. مبدأ دولة المصدر:

[217] André FOURCANS, Thierry WARIN, Op.cit. , page 21.

يكون للدولة المصدرة للسلعة بمقتضى هذا المبدأ، الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة، بغضّ النظر عن جنسية القائم بالتصدير، وطنيا أو أجنبيا، و بغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية، بعبارة أخرى، فإن سيادة الدولة الضريبية مرتبطة بالسلعة، و ما إذا كان يمكن ربط العمليات التي تقع على هذه السلعة إلى إقليم الدولة أم لا، لتكون هذه الدولة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلعة، ولا تمتدّ سيادة الدولة الضريبية على السلع أو الخدمات التي تتمّ في الخارج، كما لا يكون لشخص القائم بعملية التصدير أو الاستيراد أي اعتبار في تحديد هذه السيادة و يستند هذا المبدأ إلى أن المكان الذي تتواجد فيه السلعة أو الخدمة محلّ التعامل يمثل أهمية كبرى في إنجاز عمليّة بيعها، و من ثمّ يكون للدولة التي تعدّ مصدرا لهذه السلعة أو الخدمة الحقّ في فرض الضرائب عليها، دون اعتبار لمكان الاستهلاك النهائي لهذه السلعة.

و يترتب على الأخذ بهذا المبدأ جعل المنتجين محايدين اتجاه الأسواق المحليّة والأجنبية (تنتج الحيادية من وجهة نظر المنتج)، و أن تكون المعدلات الحدية للسلع البديلة متكافئة عبر الدول (الكفاءة في الاستهلاك العالمي)، وفي نفس الوقت تختلف المعدلات المحلية عبر الدول (عدم كفاءة الإنتاج).

و يعيب هذا المبدأ استناده إلى فرضية عدم فدرة المستهلك على تجاوز حدود دولته لشراء السلع من الدولة التي يكون فيها السعر أقلّ بعد الضريبة، و عدم قدرة المنتج على نقل وسائل الإنتاج إلى الدولة التي يكون فيها السعر أعلى بعد الضريبة و هي فرضية غير واقعية، ما دام أن هذا المبدأ يتجاهل أهميّة اختلاف الأسعار في اختيار السلع و من أجل تجنب عدم الكفاءة لكل من الإنتاج و الاستهلاك و النقل الدولي للموارد من الدول مرتفعة الضريبة إلى الدول المنخفضة ضريبيا، فإنه يتوجب تشجيع التنسيق الضريبي، الذي يعمل على تعديل المعدلات الضريبية بين الدول،

مما يضمن الكفاءة بغض النظر عن المبدأ الضريبي المطبق، و هذا يمكننا من الحصول على حياد دولي للنظم الضريبية.

2. مبدأ دولة المقصد:

و يعني هذا المبدأ، أن الدولة التي ينم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها، بغض النظر عن الدولة التي تأتي منها السلعة أو الخدمة أو تكون مصدرا لها. ويستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما: المنفعة التي تعود على المستهلك و متطلبات المنافسة، حيث يؤدي استيراد السلعة أو الخدمة و دخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها، مما يوجب على هذا المستهلك تحل عبء هذه الضريبة في الدولة المستوردة، كنوع من المساهمة في نفقاتها العمومية.

كما أن اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة على السلع و الخدمات يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانتقال هذه السلع أو الخدمات، إذ تنخفض الأرباح المؤسسات المتواجدة في الدول ذات المعدلات الضريبية العالية، فتزيد تكلفة مبيعاتها من التصدير إلى الخارج بالمقارنة بتلك الدول التي لا تخضع صادراتها لهذه الضريبة أو تخضع لها و لكن بمعدل أقلّ، و يتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية إعفاء السلع أو الخدمات في دولة التصدير، وتقرير حق الدولة المستوردة، التي يتواجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة.

و يترتب على تطبيق هذا المبدأ جعل المستهلكين داخل كلّ دولة محايدين اتجاه شراء سلع منتجة محليا أو مستوردة (تنتج الحيادية من وجهة نظر المستهلك)، و أن تتكافأ الأسعار الحديّة للتحويل عبر الدول (الكفاءة في الإنتاج العالمي)، ولكن الأسعار الحدية للسلع البديلة تختلف فيما بين الدول، مما ينتج عنه عدم كفاءة في الاستهلاك وقد تزايد الاعتماد على مبدأ دولة المقصد في تحديد السيادة الضريبية على السلع والخدمات بعد الحرب العالمية الثانية، كما تحبذه اتفاقيات الجات، التي تحظر التمييز

لغير صالح السلع المستوردة عن طريق فرض الضرائب عليها في دولة التصدير، أو قيام الدولة المصدرّة بدعم صادراتها عن طريق الحوافز الضريبية.

3. المفاضلة بين مبدأي المصدر و المقصد عند تكوين اتحاد جمركي:

تلجأ الدول إلى تكوين الاتحاد الجمركي بهدف منع التمييز المالي أو الضريبي الذي يمكن أن تسببه اختلافات المقدرة التنافسية بين الدول، مع الاحتفاظ بالاستقلال المالي لكل دولة، حيث تلغي الاتحادات الجمركية الحواجز الاقتصادية دون الحواجز المالية أو الضريبية، ويفضل في هذه الحالة تطبيق مبدأ المقصد[218]، فتعفى من الضرائب المبيعات الأجنبية، بينما تخضع المبيعات المحليّة للضريبة، بجانب تقرير مبدأ تسديد الضريبة المدفوعة في دولة الاستيراد. ويضمن هذا النظام توحيد الضريبة على المستهلكين، ومع ذلك فإنه من أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يجتاز مبدأ المقصد قيدين هما:

القيد الأول: يتعلق بوعاء الضرائب غير المباشرة، وهو قيمة السلعة الخاضعة للضريبة، والتي يختلف حسابها باختلاف نوع السلعة و إذا كانت سلعة نهائية أو مدخلا من مدخلات الإنتاج، و مدى تمتع هذه السلعة بالإعفاءات الضريبية أو الخصومات الممنوحة عادة للسلعة المتجهة للتصدير، ممّا يشكلّ إعانة تصديرية مستترة ينبغي تجنبها للحفاظ على حياد الضريبة اتجاه التجارة الدولية.و قد اختارت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي الرسم على القيمة المضافة لضمان استخدامها كأداة حيادية و موحدة للعبء الضريبي كلما كان ذلك ممكنا.

أما القيد الثاني لمبدأ المقصد: فيتعلق بالضرائب المباشرة و خاصّة الضريبة على أبراح الشركات التي يوثر وعائها و معدلها على نوع و معدلات الضريبة غير المباشرة، حين يدخل معدل هذه الضريبة مجددا لسعر السلعة.

---

[218] د/ يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، صفحة 231.

المطلب الثالث: آثار التنسيق الضريبي

يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي آثارا اقتصادية متنوعة، منها ما هو إيجابي، ومنه ما هو سلبي[219].

أولا- الآثار الايجابية للتنسيق الضريبي:

أ- التقليل من التشوهات الاقتصادية: يساهم الاختلاف في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول بإرادتها المنفردة في تشوه الاقتصاد العالمي، حين تؤثّر هذه القواعد على قرارات المنتجين و المستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية، بالقدر المطلوب منها لضمان التبادل الحرّ للسلع و الخدمات و رأس المال ففي مجال الرسم على القيمة المضافة، يؤدي اختيار الدولة فرض الضريبة على السلع المستهلكة داخل أراضيها، بأسعار مختلفة وفقا لنوع أو طبيعة السلعة إلى التأثير على التدفقات التجارية من و إلى هذه الدولة، حيث تتأثّر الأسعار الحديّة للنقل عبر الدول، و كذلك الحال عندما تفرض الدولة هذه الضريبة على السلع المنتجة فقط، ممّا يعني خضوع الصادرات الضريبية و إعفاء الواردات منها.

و من المعلوم أن فرض ضريبة على مبيعات سلعة معينة دون أخرى يؤدي إلى تغييرات في أسعار السوق بالنسبة للمستهلك، مما يؤثّر على قرارات شرائه، وبالتالي على الرفاهية الاقتصادية لهذا المستهلك، فبفرض أن الوضع الأمثل للرفاهة الاقتصادية قد تحقق قبل فرض الضريبة، فإن تغيّر قرارات الشراء سيؤدي إلى إعادة تخصيص موارد المجتمع بين أوجه الإنتاج المختلفة، مما يترتب عليه الابتعاد عن الوضع الأمثل، ما لم توجد بعض المعوقات التي تحول دون تحقيق هذا الوضع الأمثل، مثل الاحتكارات أو الإنتاج ذي النفقات الخارجية

---

[219] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 26.

و عليه فإن فرض الضريبة على مجموعة هذه السلع سيكون السبيل للاقتراب من الحجم الأمثل.

و لا يختلف الحال في مجال الضرائب المباشرة على الدخل، فالدولة قد تقصر فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل، و تخضع بالتالي الشركات التي تحقق دخلا في هذه الدولة بغض النظر عن مكان إقامة هذه الشركات، في الوقت الذي يمكن فيه إخضاع هذه الشركات للضريبة مرّة أخرى في الدول التي تعبر مقيمة فيها إذا كانت هذه الدول تطبق مبدأ عالمية الإيراد، مما يعني تعريض هذه الشركات لازدواج ضريبي يزيد من تكلفة المنتجات و يؤثر بالتالي على القرار الاستثماري، كما يؤثر على قرارات الادخار نتيجة سعي المدخرين للحصول على أكبر عوائد صافية على مدخراتهم بعد الضريبة.

و يتبن التشوه في هذه الحالات بمقارنة أسعار المنتجات التي تتأثر بتلك القواعد الضريبية مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات فيما لو كان التنسيق الضريبي موجودا، مما يعني أن عدم وجود التنسيق الضريبي يؤدي إلى تخصيص غير كفء لموارد العالم، نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحديّة للمنتجات البديلة ومع ذلك فإن الاختلاف في معدلات ضرائب الدخل، خاصة الضريبة على أرباح الشركات، يمكن أن يكون مقبولا إذ كانت هذه المعدلات منخفضة و تعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد.

بيد أن التنسيق الضريبي الذي يتمكن من تقليل التشوه الدولي في الاستهلاك، قد يزيد من التشوه داخل الدولة في الحالة التي لم ينفق فيها الهيكل الضريبي الجديد مع أداء الدولة و أثر الرفاهية الإجمالي و من ثمّ تتعرض الدولة العضو إلى خسائر تتطلّب التدقيق في نوع التنسيق و مداه[220].

<u>**ب-الحدّ من الآثار السلبية للعناصر الخارجية**</u>: إذا تخيلنا أن العالم يتكون من دولتين فقط، و أن كلام منهما يسعى إلى تحقيق أعلى رفاهية من خلال اختيار

[220] Jean François COURT & Gilles ENTRAYGUES, Op.cit. , page 87.

المعدلات الضريبية المناسبة لها، فإن تطبيق كل دولة للمعدل الذي تختاره بإرادتها منفردة سوف يؤثر في رفاهية الدولة الأخرى، بما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة، وفقا لظروف الاعتماد أو تبادل المنفعة بينهما. و من ثم فإنه إذا ما قامت الدولة الأولى بفرض ضرائب إنتاج بمعدل يقل عن تلك التي تفرضها الدولة الثانية، فإن ذلك سوف يجذب بما يعرف بالتعدي على الوعاء الضريبي، رغم أن هذا الأثر السلبي لم يؤخذ في حساب الدولة الأولى عند اتخاذ قرارها، متجاهلة اعتبارات الكفاءة الاقتصادية الدولية

و يمكن أن يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى معدلات الضرائب، و العمل على تخفيضها إلى أكبر حدّ ممكن تفرضه المنافسة الضريبية. لذا فإنه من الضروري أن تسعى هاتان الدولتان إلى تنسيق الضرائب فيما بينهما للحدّ من الاختلاف في معدلات الضرائب، و قد طالب خبير صندوق النقد الدولي "شيباتا" (Shibata) بتوحيد الضرائب بين الدول وفق شروط معينة، باعتبار أن اختلاف المعدلات لا يؤثر في تخصيص الموارد، ولكنه يؤثر في نقل الدخل الحقيقي بين الدول الأعضاء، و يمكن تجنب ذلك بتطبيق المعدل العام للضريبة[221].

و حتى إذا كانت معدلات الضرائب متماثلة، فإن التنسيق الضريبي يساعد في تحسين الوضع الاقتصادي للدولتين و زيادة الرفاهية عن طريق التعاون فيما بينهما.أو بعبارة أخرى: عن طريق تنسيق سياساتها الضريبية للوصول إلى عائد مشترك.

و ليس بالضرورة ارتباط التنسيق الضريبي بتبني الدول الأعضاء مبدأ توحيد المعدلات الضريبية، حيث يمكن الإبقاء على المعدلات الضريبية المختلفة بين الدول الأعضاء، إذا ما توفرت لهذه الدول خيارات مختلفة تساعدها على الحدّ من

---

[221] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 28.

التأثيرات السلبية للمنافسة الضريبية، و مثال ذلك: توفير الوعاء الضريبي الملائم والقواعد القانونية الواضحة.

و لا يعتبر التعدي على وعاء الضريبة إلى الخارج، النوع الوحيد للتأثيرات الخارجية للضرائب على المستوى الدولي، إذ يتيح عدم التنسيق الضريبي للدولة التي تمتع بقوة في اقتصاديات السوق إلى تصدير وعاء الضريبة إلى الخارج، حين يكون باستطاعة هذه الدولة فرض ضريبة على وارداتها من الدول الأخرى. و في هذه الحالة فإن تكلفة مؤسساتها التجارية ستزيد بمقدار الضريبة على تلك الواردات الداخلة في الإنتاج[222].

و نظرا لمركزها الاحتكاري في السوق العالمي، تتمكن هذه الشركات من إعادة تصدير ضريبة الواردات المفروضة عليها في صورة ارتفاع سعر السلعة التي تصدرها إلى الخارج، فينتقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلك الأجنبي. و يعتمد مدى جدوى تصدير العبء الضريبي على مرونة الطلب و العرض للسلع محلّ المتاجرة أو على مدى إمكانية التأثير على الأسعار العالمية، و من الممكن أن يكون أقل جدوى بالنسبة للدول الصغيرة.

كذلك فإن التأثيرات الخارجية في مجال الضريبة تبدو عليه جلية على الشركات، بالنظر إلى أثر السياسة الضريبية التي تطبقها دولة معينة على دولة أو دول أخرى، فلو كان عبء ضريبة الشركات في هذه الدولة مرتفعا نسبيا عن الدول الأخرى، فإن وعاء الضريبة قد ينتقل إلى الدول التي ينخفض فيها عبء الضريبة، مما ينتج عنه تدفقات خارجية لرأس المال من الدولة المرتفعة ضريبيا إلى الدولة الأقل.

ج-تخفيض التكلفة الإدارية: تستفيد الإدارات الضريبية في دول التجمع الإقليمي بالتنسيق الضريبي في تخفيض التكلفة الإدارية لمتابعة و تحصيل الضريبة، حيث لا يحتاج الأمر البحث في تحديد معاملة ضريبية مختلفة باختلاف القوانين

[222] Valeria DE BONIS, Op.cit., page 15.

السارية في كلّ دولة، سواء ما يتعلق منها بتعريف الدخل أو تحديد التكاليف أو الضريبة على الأرباح الرأسمالية وغيرها، ويستفيد المكلف بالضريبة من هذا التنسيق، فتقل التكاليف الإدارية التي يتحملها إذا ما قام التنسيق الضريبي على تبسيط و توحيد النظم الضريبية في الدول الأعضاء، مما ييسر عليه إمكانية الالتزام الضريبي بتكلفة أقل من التكلفة التي يتحملها في ظلّ تعدد و تنوع النظم و الإجراءات الضريبية للدول التي يرتبط نشاطه بها. و من ناحية أخرى، فإن تخفيض التكاليف ينعكس عموما على تكلفة المنتجات، مما يساعد على تخفيض أسعارها و زيادة قدرتها على التسويق في الخارج.

<u>ثانيا- الآثار السلبية:</u>

يعتبر النقص المتوقع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي، و التي تقلل من فرص نجاحه ما لم يتم تداركها، فضلا عن عدم ملائمة التنسيق للظروف الاقتصادية لبعض الدول مما ينتج تشوها في هياكلها الإنتاجية. و تتمثل الآثار السلبية بما يلي:

أ- **<u>إعادة توزيع الإيرادات الضريبية</u>:** يترتب على التنسيق الضريبي تعديلا في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في الاتحاد الإقليمي، مما ينتج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها و تخفيضا في معدلات الضريبة لدى البعض الآخر، فضلا عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي، و خاصة فيما يتعلق بالتكاليف و الأعباء المسموح بخصمها من الدخل الضريبي. الأمر الذي يوفرّ إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصلّه بعض الدول قبل التنسيق، ويضيّع على البعض الآخر جزءا من حصيلتها الضريبية السابقة. و يعني ذلك أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن يضرّ الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات

الضريبية في ميزانيتها العامة، مما يثر مخاوفها من جدوى هذا التنسيق ما لم تعوض عن هذه الخسائر.

و لتقدير الخسائر أو الأرباح الضريبية تتبع طرق متعددة، منها مصفوفة التجارة البينية **(Intra Trade Matrix)** أو مقارنة الأوعية الضريبية قبل و بعد التنسيق. و كمثال على ذلك بينت إحدى دراسات اللجنة لاقتصادية الأوروبية[223] التي استخدمت مصفوفة التجارة داخل الاتحاد الأوروبي، حيث يبين الجدول رقم 11، أنه نتيجة لتنسيق الرسم على القيمة المضافة بين الدول الأعضاء فإن نصف هذه الدول و هي ايرلندا، بلجيكا، لوكسمبورج، السويد، فنلندا، هولندا، إيطاليا والدانمرك، يحقق أرباحا ضريبية، بينما يتعرّض النصف الآخر منها، وهي اليونان، البرتغال، اسبانيا، بريطانيا و ألمانيا، لخسائر ضريبية.

و لتعويض الدول الخاسرة، فقد اقترح الاتحاد الأوروبي إعادة توزيع الإيرادات الضريبية، بناء على تقارير شهرية تعدها الدول الأعضاء عن تعاملات التجارة البينية و الضرائب المستحقة لها و الأرباح و الخسائر الناتجة عنها، وقد اعتبرت الدول هذا الاقتراح بدعوى أنه يتطلب تكلفة إدارية عالية لضبطه و تنفيذه.بيد أننا نرى أن التخوف من الخلل في توزيع الإيرادات الضريبية بفعل التنسيق الضريبي يمكن أن يكون مؤقتا، إذ يمكن أن تستفيد الدول التي خفضت معدلات الضريبة بزيادة تدفقات رأس المال و التبادل التجاري إليها عن ذي قبل، مما ينتج عنه توسعة في وعاء الضريبة و زيادة في عدد المكلفين بالضريبة فتزيد الحصيلة على المدى الطويل. والعكس صحيح بالنسبة للدول التي زادت معدلاتها الضريبية مما يخلق في النهاية حالة من التوازن. بل قد تخسر الدولة العضو بعض إيراداتها العامة رغم زيادة معدلاتها الضريبية. و لعلّ ذلك يفسرّ اعتراض دولة الإمارات العربية المتحدة على زيادة تعريفتها الجمركية عند تطبيق مشروع منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، لما قد تفقدها هذه الزيادة من ميزة تتمتع بها بين الدول

---

[223] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 30.

المجاورة في جذب التجارة بسبب تعريفتها الجمركية المنخفضة. و مع ذلك فإنه يمكن تعويض المتوقعة في الإيرادات الضريبية على المدى القصير، من خلال إنشاء صندوق لإعادة التوزيع تشرف عليه إدارة التكتل الإقليمي وفق شروط ومعايير محدّدة.

الجدول رقم 11: نسبة الأرباح و الخسائر الضريبية المتوقعة عن التنسيق الضريبي الأوروبي في إيرادات الرسم على القيمة المضافة.

الدولة	**النسبة المئوية للربح و الخسارة إلى الناتج المحلّي الإجمالي (%)**
النمسا	−0.17
بلجيكا	+1.82
الدانمرك	+0.49
فنلندا	+1.16

فرنسا	-0.14
ألمانيا	-0.34
اليونان	-1.42
ايرلندا	+2.61
إيطاليا	+0.55
هولندا	+0.98
البرتغال	-1.2
اسبانيا	-0.66
السويد	+1.54
بريطانيا	-0.43

المصدر:

Theodor A:Value Added Tax Harmonization of the New Commission Proposal, 1995, page 9.

عن رمضان محمد صديق، مرجع سابق ذكره، صفحة 31.

ب- **تشوه الاقتصاد المحليّ:** لا يخلو التنسيق الضريبي من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني للدولة العضو في الاتحاد الإقليمي، فبالرغم مما يمكن أن يساهم به هذا التنسيق في الحدّ من التشوه الناتج عن المنافسة التي تؤدّي إلى عدم التخصيص على المستوى الدولي، إلا أن هذا التنسيق يمكن أن يتسبب في التشوه داخل الدولة أو كلّ الدول الأعضاء، ما لم تنجح الدول في اختيار الأسلوب الذي يواتيها، بما يضمن في النهاية عدم زيادة العبء الضريبي الإجمالي.

و حتى و لو تم الوصول إلى تحديد النظام الضريبي الملائم لنجاح التنسيق فقد لا يكون هذا النظام ضروريا لبعض الدول، ذلك لأن الغرض من الضريبة هو توفير مصدر لتمويل النفقات العامة، و هذه النفقات العامة تختلف في أهميتها من دولة لأخرى، ومن ثم تختلف الأساليب الضريبية الملائمة لتمويلها مما يتعارض مع هدف التنسيق الضريبي. و تزداد الصعوبة عندما تكون الدول الساعية إلى التكامل مختلفة في مستوى التنمية الاقتصادية، حيث تهتم الدول المتقدمة باحترام الملكية الخاصة والعمل على حيادية الضريبة، بينما تهتم الدول النامية بالإيرادات الضريبية و تدفقات رأس المال.

كما أن من أولويات الإنفاق العام تختلف بالنسبة للدول المتقدمة عنها في الدول النامية، حيث تدل الإحصاءات على أن حجم النفقات العامة في الدول المتقدمة يصل إلى حوالي 31,5 % من الناتج المحلي الإجمالي، يخصص معظمه للنشاطات الاجتماعية و الصحية، بينما تنفق حكومات الدول النامية ما نسبته 25,5%، يخصص غالبا للخدمات الاقتصادية و الخدمات العمومية و الدفاع الوطني والتعليم.

كما تختلف سبل زيادة الإيرادات الضريبية التي تسعى الدول الأعضاء إلى تحقيقها، فقد تجد بعض الدول أنه من الأيسر عليها تحقيق هذا الهدف عن طريق الضرائب المباشرة، بينما تفضل دول أخرى الضرائب غير المباشرة. ويتضح ذلك جليّا من تبيان هيكل الضرائب في كلّ من الدول المتقدمة و الدول النامية، إذ تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول النامية في الضرائب المحلية على السلع و الخدمات (5% من الناتج المحليّ و 30% من الإيرادات). و الضرائب على التجارة الخارجية و خاصة الضريبة الجمركية (5 % من الناتج المحلّي) و ضرائب الدخل و خاصة ضريبة الشركات(6% من الناتج المحلي). بينما تتمثل الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة من ضرائب الدخل (36% من الإيرادات) و 9% من

الضرائب المحليّة على السلع والخدمات و 9% من مساهمات الضمان الاجتماعي.[224]

لا تحقق عملية توحيد المعدل كأسلوب للتنسيق الضريبي الغاية منها إذا كانت الدول الأعضاء تختلف فيما بينها. و قد دلت الدراسات على ذلك[225] ، في دراستهما باختيار أسلوب الضريبة القيمية **(Impôt Ad Valrem)** للتنسيق على سلع معينة، ولتكن السجائر إحداها، و لاحظا أن تفضيل الدول و حساب الضريبة على هذه السجائر لا يمكن أن يكون واحدا، نظرا للعوامل المختلفة التي يتضمنها تحديد قيمة هذه السلعة، ومنها على سبيل المثال تكاليف علاماتها التجارية المتنوعة ونفقاتها الإعلانية. وغاية الدولة من تشجيع هذه السلعة أو الحدّ منها لاعتبارات صحيّة أو بيئية. ولذا يفضلّ تبني الدول لفكرة الحدّ الأدنى لمعدل الضريبة على السلع و الخدمات كأسلوب واقعي يراعي ظروف كلّ دولة، بدلا من الاتجاه إلى توحيد العقبات الجمركية في جميع الدول الأعضاء بما يضمن تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة من ناحية، وضمان قدر من الإيرادات الضريبية للدولة من ناحية أخرى.

ثالثا-عناصر نجاح التنسيق الضريبي:

يرتبط نجاح التنسيق الضريبي بالتحديد الدقيق للسيادة الضريبية لكل دولة عضو، بما يضمن لها قدرا عادلا من الإيرادات الضريبية، مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب حيادية الضريبة، و توفير العدالة بين المكلفين بالضريبة، و يقترح في هذا الخصوص أن يكون لدول المصدر الحقّ الأولي أو الأساسي في فرض

---

[224] Christian DEBLOCK, « l'OMC face au nouveau régionalisme économique », cahiers de recherche – CEIM in problèmes économiques, n° 2855, 07 juillet 2004, page 8.

[225] د/ فريد النجار، مرجع سبق ذكره ، صفحة 84.

الضريبة على الدخل المتحقق من مصادر داخل أقاليمها و على دول الموطن أن تسعى لتحقيق الحياد و العدالة الضريبية، بتطبيق مبدأ الإقامة على الدخل ذو المصدر الأجنبي والسماح بخصم دين الضريبة الأجنبية.

و يمكن تحقيق عدالة توزيع الاختصاصات أو السلطات التشريعية بين الدول من خلال توحيد قواعد الضريبة على أرباح الشركات أو الضرائب المقتطعة عند المنبع، و هو ما يندر تحقيقه في الواقع، و يجري، بدلا عنه، العمل على تحقيق تنسيق معقول في هذا المجال من خلال الاتفاقيات الثنائية بين الدول، يسمح باقتسام عبء الضريبة بالنسبة لأنواع معينة من الدخل كأرباح الأسهم و الإتاوات، و على قصر خضوعه للضريبة في دولة واحدة كأرباح النشاط التجاري أو الصناعي. كذلك يفضلّ أن يكون تنسيق الضرائب غير المباشرة (على المبيعات) على أساس تطبيق مبدأ دولة المقصد حتى تتساوى الواردات مع السلع المحلية.

و قد سجلت، كما رأينا في الفصل الأول من هذه الدراسة، بعض التكتلات الإقليمية، مثل الميركوسور، بعض النجاح في تقرير تعريفة جمركية موحدّة اتجاه العالم الخارجي و ضرائب متساوية على الفوائد في مواجهة تجاهل تقرير معاملة ضريبية متساوية على توزيع أرباح الأسهم.

خاتمة الفصل الثاني:

تعدّدت المشاكل الضريبية التي تواجه الدول و التكتلات الإقليمية على السواء، تحت تأثير الحجم الكثيف للمبادلات التجارية بين مختلف البلدان في العالم و ارتفاع مستوى

تنقل عوامل الإنتاج للاستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف من أجل جني أكبر الإيرادات.

و صار الإزدواج الضريبي، التهرب الضريبي الدولي و المنافسة الضريبية المضرّة، عوامل تهدّد مستقبل التجارة الدولية بصفة عامة، و مستوى الإيرادات الضريبية لدى الدول المعرّضة لتأثيراتها، بصفة خاصة.

و إن كان الازدواج الضريبي و التهرّب الضريبي الدولي، قد وجد بعض الحل في إبرام اتفاقيات جبائية بين مختلف الدول عبر رصد أحكام لمحاربتها، فإن المنافسة الضريبية المضرّة من أجل استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر لم تجد لها مكانا في هذه الاتفاقيات الجبائية من أجل القضاء عليها أو الحدّ منها، و التي تحدث آثارا جدّ سلبية على الهياكل الضريبية للدول المعرّضة لها، و تزيد حدّة هذه الآثار إذا تعلق الأمر بدول منتمية لإتحاد إقليمي. لهذا ظهر التنسيق الضريبي بين الدول المهدّدة بخطر المنافسة الضريبية المضرّة، كحلّ مناسب يعمل على تقليل التفاوت بين نسب الاقتطاعات الضريبية و حجم التحفيزات الجبائية لمختلف الدول من جهة، و تفعيل التعاون و النمّو الاقتصادي داخل التكتل الإقليمي أو مجموعة الدول المعنية من جهة أخرى.

و قد يشمل هذا التنسيق الضرائب المباشرة و/أو الضرائب غير المباشرة، و يتم عبر في مرحلة أو عبر مراحل، و هو أسلوب فضلته العديد من التكتلات الإقليمية على رأسها الاتحاد الأوروبي.

الفصل الثالث:
واقع الأنظمة الضريبية المغاربية

مـــقــدّمـــة:

شهدت و لازالت النظم الضريبية المغاربية، حاليا، تحولات سريعة وعميقة في صورة إصلاحات مسّت خاصة المعدلات و الأوعية الـضريبية ، ولا شـك أن هـذه الديناميكية التي يمكن ملاحظتها على مستويات عديدة ومختلفة تعتبـر صـورة طبـق الأصل للتطورات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة فيم بلدان المغرب العربي، حيـث تفرض هذه النظم نفسها كأحد المكونات الأساسية ضمن بـاقي مكونـات المجتمعـات المغاربية.

ولئن كانت الأولوية موجهة لتمويل ميزانية الدولة على مستوى سياسات بعـض هـذه النظم إن لم نقل كلّها، إلا أن النظام الضريبي يقوم بأدوار أخرى لا تقل أهميـة عـن الدور السابق، حيث أنه يساهم في ضبط توازن النشاط الاقتصادي كما أنه يسعى إلـى إعادة التوزيع العادل للدخول بما يحقق العدالة الاجتماعية.

لذلك صار النظام الضريبي اليوم، أحد أهم المكونات التي تبنى عليهـا الاقتـصاديات المغاربية الحديثة على ضوء التطورات التي يعرفها العـالم، وبالتـالي فـإن التـذكير بمختلف الأحداث التي عرفتها النظم الضريبية المغاربية من خـلال تنـاول مختلـف الإصلاحات التي أدخلت عليها، ستكوّن فرصة لنا لتسليط الضوء علـى الأدوار التـي تحدثنا عنها سابقا من جهة، وسيمكننا من الوقوف على نقاط التشابه و الاختلاف التـي تطبع الأنظمة المغاربية من جهة أخرى، مما سيسمح لنا بالكشف عن عوامل التوحيـد والانسجام بينها، وتذليل وتجاوز العقبات التي تحول دون تحقيق التنـسيق الـضريبي المرجو و الذي يعتبر أداة رئيسية في تحقيق التكامل الإقليمي للمنطقة المغاربية، ممـا سيفرز قيما مضافة معتبرة، من بينها تكثيف المبادلات التجارية البينية و استقطاب أمثل للاستثمار الأجنبي المباشر ليتحقق، بالتلاحم مع عوامل أخرى مهمة، النمو الاقتصادي المنشود للاقتصاديات المغاربية.

و لكن قبل التوجه إلى تنسيق ضريبي، عرفت الأنظمة الضريبية المغاربية، على غرار الأنظمة الأخرى في العالم، منذ نهاية الثمانينيات، موجة من الإصلاحات[226] تصب في اتجاه توسيع الأوعية الضريبية و تخفيض المعدلات بما يعمل على زيـادة المردوديـة المالية و يقلص من محاولات التهرب الضريبي، إدراج الضريبة على القيمة المـضافة ضمن الهياكل الضريبية لما تتمتع به من مزايا و تعزيز مصداقية النظـام الـضريبي باستقراره، هذا ما يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويـل و الاسـتثمار على المدى الطويل.

على هذا الأساس، قمنا بتقديم لمحة عن خصائص و مميزات كلّ نظام ضريبي مغاربي على حدى من أجل التعرّف على ظروف تطورّه في ظل الإصلاحات **(المبحث الأول)** لنقوم فيما بعد باستخراج نقاط التماثل و الاختلاف بين هذه الأنظمة، من الأجل الوقوف على إمكانيات التنسيق فيما بينها **(المبحث الثاني)**.

<u>المبحث الأول</u>: تقديم الأنظمة الضريبية المغاربية

سنعمل من خلال هذا المبحث على تقديم خصائص كل نظام ضريبي مغاربي بطريقة تحليلية، نعتمد فيها على عرض الآثار المالية و الاقتصادية المترتبة عن الإصلاحات التي أدخلت على هذه الأنظمة، التي هي على التوالي: النظام الضريبي المغربي **(المطلب الأول)**، النظام الضريبي التونسي **(المطلب الثاني)**، النظام الضريبي الليبي **(المطلب الثالث)**، النظام الضريبي الموريتاني **(المطلب الرابع)** و النظام الضريبي الجزائري **(المطلب الخامس)**.

<u>المطلب الأول</u>: النظام الضريبي المغربي

[226] الأستاذ الدكتور عبد المجيد قدي، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية–دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، صفحة 155.

عرف النظام الجبائي المغربي إصلاحات عميقة منذ أواسط سنوات الثمانينيات، حيث كان هدفها الرئيسي إقامة نظام ضريبي عصري، منسجم و فعال.

و شمل هذا الإصلاح ثلاث محاور كبرى متعلقة بالضرائب و الرسوم، و قد أنشأ على هذا الأساس:

- الرسم على القيمة المضافة (**TVA**) سنة 1986، الذي عوض الرسم على المنتجات و الخدمات؛
- ضريبة الشركات سنة 1988 و الضريبة العامة على الدخل سنة 1990، حلّت مكان مختلف الضرائب التراكمية و المساهمة التكميلية.

مع المحافظة في نفس الوقت على ضريبة التسجيل والطابع بالإضافة إلى الضرائب العائدة للجماعات المحلية والتي مازالت تعتمد نظام الضرائب النوعية[227].

لقد تلت هذه الإصلاحات، مرحلة اتسمت بتخفيض المعدلات، تدعيم حقوق المكلفين بالضريبة و إصدار ميثاق للاستثمار. موازاة مع ذلك شرع في إعداد إصلاح للمنظومة التعريفية من أجل تنظيم و إعداد الحصص التعريفية على المستوى الجمركي.

يظهر النظام الضريبي المغربي الحالي، مميّزات و خصائص نظام عصري. لكن تعتريه بعض النقائص، أهمّها وجود اختناقات في مسالكه، تعدّد المعدلات الضريبية، وجود إعفاءات هامة و ضيق الأوعية الضريبية.

و سنقوم بتقييم النظام الضريبي المغربي على أساس الإيرادات الجبائية، وخاصة الأنواع الرئيسية الثلاثة من الضرائب: الضريبة العامة على الدخل، ضريبة الشركات و الرسم على القيمة المضافة، و التي تشكل الركيزة الأساسية للنظام الحالي، و تقدم حوالي ثلثي الإيرادات الجبائية خارج المحروقات.

أولا-الضريبة العامة على الدخل:

---

[227] Direction des Etudes et des Prévisions Financières, « le système fiscal marocain : diagnostic et défis », document de travail n°43, Ministère des Finances et de la privatisation, Maroc, juillet 1999, page 1.

أصبح النظام الضريبي منذ دخول الإصلاح حيز التطبيق نظاما تصريحيا، لاسيما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات والرسم على القيمة المضافة، إذ أصبح الوعاء يصفى من طرف الملزم وللإدارة حق مراقبة هذا التصريح.

إلا أنه إذا كانت المراقبة من حق الإدارة ولها أن تتخذ كل الوسائل الكفيلة بممارستها، إلا أن هذه المراقبة لا تنتج أثرها إلا بمناهج مسطرة ومحدّدة قانونا تتميز بدقة تفاصيلها، كما لابد فيها من حضور الملزم أو ممثله، كما أن عبء الإثبات تتحمله الإدارة وذلك عكس ما كان العمل له في النظام القديم، إذ كانت الإدارة هي التي تتولى تحديد وعاء الضريبة، كما كان للملزم الحق في أن ينازعها فيه ولكن عبء الإثبات يقع على كاهله.

ولقد ساهم النظام التصريحي مساهمة كبيرة في الحد من السلطة التقديرية المتروكة للإدارة.

والحقيقة أن نظام الضريبة العامة على الدخل يخضع لاستثناءات ذات آثار هامة، تؤدي بنا إلى التساؤل عن جدوى الخاصيّة الكليّة والشمولية لهذه الضريبة، ذلك أن هذه الأخيرة تصدر على أساس دخل موحد وعام إلا أن مختلف مكونات هذا الدخل ظلت خاضعة كل واحدة منها على حدى لطرق تصفية خاصة بها.

أ- وعاء الضريبة العامة على الدخل:

تطبّق الضريبة العامة على الدخل[228] على الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم شروط المحلّ الجبائي في إقليم المملكة المغربية. يتكون الدخل العام الخاضع للضريبة من مجموع الدخول الصافية النوعية كما هي محدّدة بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخول:

- دخول الأجور؛
- الدخول المهنية؛

[228] الموقع الإليكتروني لوزارة المالية و الخصخصةالمغربية ، www.Finances.gov.ma/Fiscalité/IGR.Pdf ، 2004، صفحات 1 إلى 7.

- الدخول و المكاسب العقارية؛
- الدخول و مكاسب رؤوس الأموال المنقولة؛
- الدخول الزراعية (أعفيت من الضريبة إلى غاية 2010/12/31 حسب قانون مالية 2001).

ويدخل في احتساب الضريبة كذلك، الدخل المحصل عليه من مصدر أجنبي مع مراعاة القواعد المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي.

ب- معدل الضريبة:

الجدول رقم 12: سلم الضريبة العامة على الدخل في المغرب سنة 1993.

البيان (درهم)	النسبة (%)
0 -15.000	0
15.001 -24.000	14
24.001- 36.000	32
36.001 -60.000	36
60.001 -90.000	44
90.001 -120.000	46
ما زاد عن 120.000	48

الجدول رقم 13: سلم الضريبة العامة على الدخل في المغرب سنة 1994.

البيان (درهم)	النسبة (%)
0 -18.000	0

24.000- 18.001	14
36.000- 24.001	22
60.000- 36.001	36
90.000 -60.001	44
ما زاد عن 90.000	46

الجدول رقم14: سلم الضريبة العامة على الدخل سنة 1996.

البيان (درهم)	النسبة (%)
0 - 18.000	0

24.000 -18.001	13
36.000- 24.001	21
60.000- 36.001	35
ما زاد عن 60.000	44

الجدول رقم 15: سلم الضريبة العامة على الدخل في المغرب سنة 1999.

البيان (درهم)	النسبة (%)
0- 20.000	0
24.000-20.001	13
36.000-24.001	21
60.000-36.001	35
أكثر من 60.000	44

مصادر الجداول الأربع: وزارة المالية و الخصخصة المغربية، 2003.

يساهم هذا التصاعد مبدئيا في إعادة توزيع العبء الجبائي بصفة عادلة بين المكلفين بالضريبة وذلك حسب المقدرة التكليفية لكل شخص، ويشكل هذا أحد الأهداف الأساسية التي توخاها المشرع المغربي من خلال إنشاء الضريبة العامة على الدخل. و قد تم الأخذ بعين الاعتبار، الأهداف التي رسمها الإصلاح الجبائي فيما يخص التخفيض من الضغط الجبائي، فعمل على التخفيض التدريجي في معدل الضريبة على الدخل بحيث ارتفع سقف الإعفاء من 12.000 درهم سنة 1990 إلى 18.000 درهم سنة 1996 وبعدها إلى 20.000 سنة 1999، كما انخفض معدل الضريبة الأقصى المطبق من 52% سنة 1990 إلى 44% سنة 1996 وبقي في نفس المستوى سنة 1999. كما

تساهم مختلف الشرائح الاجتماعية المختلفة والنسب التصاعدية الموافقة لها وانسجاما مع المبدأ السابق في إعادة توزيع العبء الجبائي بصفة عادلة بين الممولين[229].

لكن حسب المعطيات المتوفرة لدينا، بلغ الضغط الجبائي، عشية الإصلاح الضريبي (1980-1985) حوالي 19% من الناتج الداخلي الخام، و صارت هذه النسبة تقدر بــ21.7% مع الإصلاح الضريبي (1987-1993)، رغم التخفيض المعمّم لمعدلات الضريبة، لتستقر بداية من سنة 1994 عند 22%، نظرا للارتفاع المحسوس الذي عرفته الإيرادات الجبائية[230].

ج- الإسقاط أو الخصم:

لقد أخذت إدارة الضرائب المغربية بعين الاعتبار، عند تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل بعض الإسقاطات مراعاة منها للجانب الاجتماعي والاقتصادي (اقتصاديا مثل القيم المنقولة في البورصة، اجتماعيا دخول الجمعيات الخيرية).

فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، الشركاء في بعض الشركات ونقصد هنا الشركات الفعلية أو شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة أو بأصحاب الحصص المشاعة، فإن الضريبة تفرض على اسم الشريك الرئيسي.

وأما الشخص الطبيعي الشريك في المال المشاع فيؤخذ بعين الاعتبار صافي دخله المهني بالنسبة لنصيبه في نتيجة الاستغلال.

د- مزايا الضريبة العامة على الدخل:

[229] د/ العربي كنون، "دراسة حول السياسات الجبائية في دول المغرب العربي" ،الأمانة العامة لإتحاد المغرب العربي، جوان 1996، صفحة 19.

[230] Direction des Etudes et des Prévisions Financières, Op.cit. , page 2.

إن نظام الفرض الضريبي على الدخول الذي كان العمل جاريا به في ظل القانون القديم كانت تميزه النوعية المفرطة والتناقضات المختلفة، كما كان يترجم في الواقع توزيعا غير عادل للأعباء العامة وما ينجم عن ذلك من فروق اجتماعية[231].

ولقد تم إحداث القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل لمعالجة العيوب التي كانت تشوب النظام الجبائي السابق. ومن خلال دراستنا، نسجل النقاط التالية:

1. النظرة الشمولية للمادة الخاضعة للضريبة:

من السلبيات المميزة للنظام النوعي المفروض على الدخول اختلاف العبء الضريبي باختلاف عدد أنواع الدخول وليس حسب القدرة الحقيقية والفعلية للمكلفين وتفتت المادة الخاضعة للضريبة مما يؤدي إلى فرض الضريبة على كل دخل على حدى عوض فرض الضريبة على كل الدخول جملة، مما دفع إدارة الضرائب المغربية إلى إنشاء الضريبة العامة على الدخل مع ما تتضمنه من ضبط إجمالي في المادة الخاضعة للضريبة.

ولعل أهم مزايا للضريبة العامة على الدخل كونها ضريبة وحيدة وعاؤها هو مجموع الدخول النوعية، فالأمر يتعلق بضريبة تركيبية أو شمولية قابلة لإحداث توازن جبائي باعتبار أن الضغط الجبائي بالنسبة لكل خاضع سيكون مرتبطا بمقدرته التكليفية في الأعباء العامة.

فضلا عن ذلك فإن التوحيد في الضريبة المفروضة على الدخول يساهم في الزيادة من دخول الدولة لاسيما أن القاعدة الضريبية أخذت في الاتساع على عكس النظام النوعي.

2. التوفيق بين نسب الضريبة:

[231] د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 28.

إن التباين والتفاوت الذين طبعا النظام الضريبي المغربي فيما يخص معدلات الضرائب هو نتيجة عدم الملائمة التي ترتبط بالنظام الضريبي النوعي.

وإذا أن تحديد نسب الضريبة أمر رئيسي عند اختيار إستراتيجية مبنية علـــى العدالـــة الضريبية، فإن القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل وتماشيا منه مع هذا الاتجاه قد حدد جدولا واحدا لنسب الضريبة يشمل على خمس شرائح، وتبتدئ نسبها من 13% بالنسبة للشريحة التي يكون دخلها الإجمالي ما بين20.000 و24.000 درهم إلى 44% بالنسبة للشريحة التي يفوق دخلها 60.000 درهم (أنظر الجدول رقم 15).

إن التوفيق بين المعدلات الضريبية يواكب تصاعدية عالية نسبيا، ومن ثم يزيد معـــدل الضريبة بازدياد المادة الخاضعة. ومما لا شك فيه هو أن هـــذه التـــصاعدية ستـــشكل عاملا ملائما لإعادة توزيع الدخول.

3. التوحيد في الإعفاءات والإسقاطات:

على غرار المعدلات الضريبة، كانت تتميز الإعفاءات والإسقاطات بعـــدم الانـــسجام والتباين في ظل النظام النوعي، حيث كانت الإعفاءات تختلف ن ضريبة لأخرى فنجد مثلا أن سقف الإعفاء بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور كان محددا بـــ 8.400 درهم، وبـــ 3000 درهم بالنسبة للضريبة على الأرباح المهنية وبـــ 24.000 درهـــم بالنسبة للضريبة التكميلية ... إلخ.

أما فيما يخص الإسقاطات، فإنها كانت تثير الكثير من التساؤلات لاسيما تلك التي لهـــا طابع اجتماعي كالإسقاطات المتعلقة بالأعباء العائلية حيث كانت تتم مرة على مستوى الضريبة ومرة أخرى تخصم على مستوى الدخل.

وللقضاء على هذه الاختلالات، اعتمد القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل فكرة حد الكفاف ليوحدّ سقف الإعفاءات والإسقاطات.

ثانيا- الضريبة على الشركات:

دخلت الضريبة على الشركات حيز التطبيق ابتداء من الفاتح من جانفي 1987 (قانون 31 ديسمبر 1986) وقد جاءت هذه الضريبة لتحل محل الضريبة على الأرباح المهنية بالنسبة للأشخاص المعنويين.

كانت الضريبة على الشركات نتيجة العديد من التعديلات والتغيرات التي مست الضريبة على الأرباح المهنية، ففي سنة 1941 تم إحداث ضريبة إضافية بالنسبة للضريبة المهنية وبصفة استثنائية ومؤقتة، وفي سنة 1954 تم تحويل هذه الضريبة إلى الضريبة على الأرباح المهنية والتي غرفت بدورها إصلاحا سنة 1959 كان بمثابة القانون التنظيمي لهذه الضريبة، كما عرفت مع مرور الزمن ومن خلال قوانين المالية المتعاقبة العديد من التعديلات والتغييرات التي أفضت في نهاية المطاف إلى نشأة الضريبة على الشركات[232].

أ- مجال تطبيق الضريبة:

تطبق الضريبة[233] على الشركات والمؤسسات العمومية و الخاصة وباقي الأشخاص المعنوية، إلا أنه يجب التمييز ما بين فئتين: فئة تخضع إجباريا و فئة تخضع اختياريا.

وتشمل الفئة الأولى: شركات الأموال والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية، بينما تشمل الفئة الثانية شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة التي تتكون من الأشخاص الطبيعيين.

يكون اختيار الخضوع للضريبة على الشركات إما عند إنشاء الشركة وإما خلال وجودها، وعند اختيار الخضوع لهذا النظام، سيعتبر نهائيا لا رجعة فيه.

ب- الوعاء الضريبي:

232 د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 32.

233 الموقع الاليكتروني وزارة المالية و الخصخصة المغربية، www.Finances.gov.ma/Fiscalité/IS.pdf، 2004، صفحات 1 و2.

تخضع الأرباح والدخول ذات المصدر المغربي للضريبة على الشركات. فبالنسبة فالنسبة لشركة مغربية (مقرها الاجتماعي بالمغرب) فإنها لا تخضع للضريبة بالنسبة للعمليات المحققة بالخارج، أما الشركات الأجنبية التي يوجد مقرها خارج المغرب فتخضع للضريبة بالنسبة للأرباح و الدخول ذات المصدر المغربي، وحينما يكون للشركة الأجنبية مقر ثابت بالمغرب أو منشأة دائمة تقوم بجزء من أنشطتها أو لها ممثل معتمد يعمل لحسابها فتعتبر أنها تمارس نشاطها بالمغرب وتخضع تبعا لذلك للضريبة على الشركات بالنسبة للدخول والأرباح التي تحققها.

ج- المساهمة الدنيا:

بغض النظر عن الأرباح أو الدخول التي تحققها الشركات الخاضعة للضريبة، فإن القانون المنظم لهذه الضريبة أوجب أداء مساهمة دنيا تؤدي بصفة إجبارية وتلقائية عند انتهاء كل فترة خضوع، وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار النتيجة المحققة من طرف هذه الشركات سواء كانت عجزا أو ربحا.

وتعفى الشركات عند إنشائها من هذه المساهمة لمدة ثلاث سنوات، ولا يقل مبلغ هذه المساهمة عن 1.500 درهم كحد أدنى و 150.000 درهم كحد أقصى.

وتعتبر المساهمة الدنيا المؤداة في حالة عجز، كما يعتبر الفائض منها في حالة الربح غير الكافي سلفة أو قرضا ضريبيا يمكن نقله على مدى ثلاث سنوات.

أما بالنسبة للشركات الأجنبية، فإن إدارة الضرائب المغربية قد خصصت لها معاملة خاصة، حيث استثناها من أداء المساهمة الدنيا وفرض عليها أداء مبلغ جزافي قدره 12% من رقم أعمالها يؤدي في الشهر الموالي لاستخلاص المبالغ، كما أن زائد القيمة والأرباح المحققة بمناسبة تخلي الشركة عن بعض عناصر الأصول الثابتة تستفيد من الإسقاط على حسب المدة 5-8 سنوات، وفي حالة إعادة استثمار حصيلة البيع فسوف تعفى هذه الأرباح كلية من الضريبة.

د-الإعفاءات:

لقد استثنى المشرع الجبائي المغربي الشركات العقارية الشفافة من دفع الضريبة على الشركات، وذلك حينما تكون الأصول مكونة من وحدة سكنية واحدة يشغلها في مجموعها أو في أكثريتها أعضاء الشركة أو بعض منهم، أو إذا كانت الأصول مكونة من قطع أرضية معدة لبناء هذه الوحدة السكنية، وكذا حينما تنحصر مهام الشركة في اقتناء أو بناء عمارات جماعية والتي يمنح قانونها الأساس لكل عضو محدد بالاسم الحق في التصرف في الجزء العائد له.

كما ينص القانون على إعفاء بعض الأشخاص المعنويين، كالجمعيات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح والتعاونيات التي يكون موضوعها تربية المواشي.

هـ- معدل الضريبة:

تحسب الضريبة على الشركات على أساس معدل قدرة 35%، و قد عرف معدل الضريبة على الشركات، شأنه في ذلك شأن الضريبة العامة على الدخل، انخفاضا متواصلا. في حين تنزل هذه النسبة إلى النصف أي 17,5 % في ولاية طنجة على الساحل الأطلسي، باعتبارها منطقة دولية للتبادل الحرّ. بينما يفرض معدل خاص على أرباح البنوك، مؤسسات القرض، شركات التأمين و إعادة التأمين يقدّر بـ 6 ,39 %، نظرا للأرباح التي تجنيها هذه المؤسسات من نشاطاتها باعتبار أن المغرب منطقة سياحية و بها العديد من الاستثمارات التي تحول إيراداتها عبر النظام البنكي من جهة، و تطلب تغطية التأمينات من جهة أخرى.

الجدول رقم 16: تطور الضريبة على الشركات في المغرب (1985-1996).

الفترات	المعدلات
معدل الضريبة على الشركات قبل الإصلاح الضريبي	**%48**
معدل الضريبة على الشركات في سنة 1987	**%45**
معدل الضريبة على الشركات في سنة 1988	**%40**
معدل الضريبة على الشركات في سنة 1993	**%38**
معدل الضريبة على الشركات في سنة 1994	**%36**
معدل الضريبة على الشركات في سنة 1996	**%35** **(%39.6 بالنسبة للبنوك وشركات التأمين)**

المصدر: وزارة المالية و الخصخصة المغربية، 2003.

و- مزايا الضريبة على الشركات:

لعل من المزايا الهامة للضريبة على الشركات أنها تطورت في اتجاه توسيع القاعدة الضريبية، فهي ضريبة عامة تطبق على كل الشركات كيفما كان شكلها وموضوعها، هذا بالإضافة إلى أن الإعفاءات المقرّرة بشأنها أقل شمولا سواء على مستوى القانون العام أو قانون الاستثمارات[234].

وبطبيعة الحال كان التخفيض المتواصل في نسب معدلات الضرائب على الشركات النتيجة الحتمية لتوسيع القاعدة الجبائية بعد وضع قانون الضريبة على الشركات، حيث

[234] Anas BENSALAH ZEMRANI : « les finances de l'Etat au Maroc- Politique Financière et droit budgétaire », Tome 1, Editions l'Harmattan, France, 1998, page 223.

انتقل معدل الضريبة على الشركات من 45% سنة 1988 إلى 35% سنة 1996 مع إلغاء المساهمة في التضامن الوطني التي كانت تمثل 10% من مبلغ الضريبة، وتترجم ذلك بصورة واضحة على الضغط الجبائي على دخول الأفراد المعنويين حيث انخفض[235] بدوره بنسبة 25%.

ثالثا- الضريبة على القيمة المضافة:

دخلت الضريبة على القيمة المضافة حيز التطبيق ابتداء من أفريل 1986 معلنة انطلاق مسلسل الإصلاحات الذي عرفه النظام الجبائي المغربي تطبيقا للقانون الإطار لسنة 1984.

وأصل هذه الضريبة ما كان يسمى "حق الباب"، حيث كان هذا الحق فرضا لاسيما بعد إقرار الحماية على المغرب ابتداء من سنة 1917. و "حق الباب" عبارة عن رسم يطبق على دخول البضائع إلى المدن، إلا أنه وفي سنة 1962 حلّت ضريبة أخرى محل "حق الباب" وهي الضريبة على رقم المعاملات التي طبقت من خلال نظام مزدوج: يتكون الأول من الضريبة على المنتجات وكانت تفرض على قطاع إنتاج السلع المادية، والثاني متمثل في الضريبة على الخدمات، والتي كانت ضريبة تراكمية وتفرض على جميع الخدمات وبعض المهن الحرة.

ونظرا لتميز نظام الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات بالتعقد والغموض بسبب كثرة المعدلات[236] كان الإصلاح ضروري وحتمي، وليتجسد ذلك من خلال القانون الإطار لسنة 1984 الذي أحدث الرسم على القيمة المضافة وأحدث تغييرا جذريا للهياكل الجبائية.

وهكذا حلّت ضريبة موحدة وهي الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة على الإنتاج والضريبة على الخدمات وشملت قطاعات الإنتاج، الخدمات و التوزيع ، كما

---

[235] Direction des Etudes et des Prévisions Financières, Op.cit., page 3.

[236] تضمن وجود 11 معدلا من 4.17% إلى 30%.

عمّم حق الخصم وتقلّص عدد المعدلات من 11 إلى 4 وتم أيضا تعزيــز الإجــراءات الكفيلة بضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

أ- مجال تطبيقها:

يشمل ميدان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة جميع العمليات الإنتاجية و الخدميــة على تراب المملكة المغربية ، ولذلك فإن السلع المنتجة والخــدمات المقدمــة داخــل المغرب تخضع لهذه الضريبة، كما أن السلع المستوردة والمستهلكة داخل المغرب مهما كان مصدرها تخضع بدورها لهذه الضريبة غير أن مديرية الجمارك هي التي تعمــل على استخلاص مبالغ الضرائب المتعلقة بها.

وبمعنى آخر، يشمل ميدان تطبيق هذه الضريبة جميع العمليات الصناعية والتجاريــة، العمليات العقارية والمهنية إلى جانب عمليــات الــصناعة التقليديــة والمهــن الحــرة المنصوص عليها صراحة في القانون[237].

وتجدر الإشارة، إلى مبدأ هام تتميز به هذه الضريبة، ألا وهو إقليمية الــضريبة علــى القيمة المضافة والقاضي بأن هذه الضريبة تطبق على العمليات المنجــزة والخــدمات المقدمة داخل التراب المغربي. و تعدّ عملية معيّنة منجزة في المغرب، إذا تــم البيــع بالشروط المغربية في مجال تسليم البضاعة أو تم استغلال واســتخدام اليــد العاملــة المحلية والخدمات المقدمة أو الحقوق المحفوظة أو الأشياء المؤجرة في المغرب.وهــذا يعني مثلا أن المعاملات المنجزة في المنطقة الحرة بطنجة تعتبر وكأنها أنجزت خارج التراب المغربي بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة.

ب- وعاء الضريبة على القيمة المضافة:

يشمل نطاق الضريبة[238] على القيمة المضافة على العمليات التالية:

---

[237] المواد 1 إلى 3 ، الظهير رقم 1-85-347 المؤرخ في 20 ديسمبر 1985 المتضمن تأسيس القانون رقم 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة (النشرية الرسمية رقم 3818 المؤرخة في 1 جانفي 1986).

- كل العمليات الصناعية والتجارية؛
- كل العمليات العقارية والمهنية؛
- كل عمليات الصناعة التقليدية والمهن الحرة.

ويمكن تقسيم العمليات الخاضعة لهذه الضريبة إلى عمليات خاضعة إجباريا وأخرى اختياريا.

1- العمليات الخاضعة إجباريا:

تتمثل في العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة، و تلك التي يقوم بها المقاولون في الصناعة والباعة بالجملة أو بالتقسيط في حالة تحقيق التاجر لرقم أعمال سنوي يساوي أو يتجاوز 3 مليون درهم، بالإضافة إلى عمليات تبادل البضائع.

والجدير بالذكر أن قانون المالية لسنة "1996-1997" خفض من هذا المبلغ ليصبح في حدود مليوني درهم بهدف توسيع القاعدة الجبائية وضبطها.

أما العمليات المتعلقة بالأموال الثابتة، فهي تشمل العمليات العقارية وعمليات التجزئة، التسليم الذاتي من طرف المقاولين في الصناعة، والتجار المستوردين، والباعة بالجملة للمنتجات التي يصنعونها أو البضائع التي يتاجرون بها من أجل حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مقاولتهم.

كما تشمل كل عمليات التسليم الواقعة على أموال عقارية والتي يقوم بها لأنفسهم الأشخاص الطبيعيون من أجل حاجاتهم الخاصة، وعمليات تقديم الخدمات وعمليات الإيواء أو بيع المأكولات أو المشروبات التي تستهلك في مكان البيع، بالإضافة إلى عمليات التركيب أو الوضع أو الإصلاح أو التهيئة لمادة أولية.

إلى جانب الإيجارات الواقعة على الأماكن المفروشة أو المؤقتة وضمنها العناصر المعنوية للأصل التجاري وعمليات النقل والسمسرة وإجارة الأشياء أو الخدمات أو التخلي عن البراءات أو الحقوق أو العلامات. أضف إلى ذلك عمليات البنوك والائتمان والصرف والمهن الحرة وما يشابهها.

---

[238] الموقع الاليكتروني وزارة المالية و الخصخصة المغربية، www.Finances.gov.ma/Fiscalité/TVA.pdf، 2004، صفحات من 1 إلى 6.

2- العمليات الخاضعة اختياريا:

يخضع الأشخاص، للضريبة على القيمة المضافة بصفة اختيارية، المزاولين لنشاطات إما معفاة بمقتضى نص صريح وإما لكونها توجد خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة.

ويدخل في هذا الإطار المصدرون للمنتجات بصورة مباشرة، وصغار مقدمي الخدمات، المستفيدين من الإعفاء و عمليات البيع و الشراء على نفس الحالة.

ج- الواقعة المنشئة لها و معدلاتها:

يتمثل الحدث المنشئ للضريبة على القيمة المضافة في التسلّم الكلي أو الجزئي لسعر البضائع أو الأعمال والخدمات.

توجد أربعة معدلات للضريبة على القيمة المضافة في المغرب:

- معدل عادي بـــ 20%؛
- معدل يقدر بـــ 14%، يطبق على عمليات النقل، الكهرباء و الأشغال العمومية؛
- معدل مخفض 10%، مجعول خصيصا، للقطاع الفندقي و المطاعم؛
- معدل مخفض 7%، يطبق على المنتجات واسعة الاستهلاك.

د- الإعفاءات:

ولقد تم الأخذ بنظام الإعفاءات بالنظر إلى عدة اعتبارات، اجتماعية لضمان توفر المواد الأولية الضرورية، اعتبارات اقتصادية لتشجيع الاستثمارات واعتبارات ثقافية لتشجيع عمليات بيع الكتب والجرائد وذلك طبقا لأحكام المواد 7، 8 و60 من قانون الضريبة على القيمة المضافة.كما تهدف هذه الإعفاءات من جهة أخرى إلى تفادي الازدواج الضريبي. والإعفاءات نوعان، الأول مجرد يخص السعر النهائي لبيع المنتج أو الخدمة، والثاني شامل يهتم بالمنتج أو الخدمة صافية من الضريبة.

رابعا- تقييم النظام الضريبي المغربي:

من خلال المعطيات المتوفرة لدينا، يتضح أن العب الضريبي ليس موزعا بكيفية متساوية بين المكلفين بالضريبة (تركيز شديد على ضريبة الشركات، ضعف مساهمة الضريبة العامة للدخل...) و قطاعات النشاطات (إعفاء القطاع الفلاحي الذي يساهم بـ 15%-20 % من الناتج الداخلي الخام إلى جانب العديد من الإعفاءات في مجال الضريبية على القيمة المضافة مما أحدث زيادة للنفقات الضريبية).

لم تطرأ تغييرات مهمة على هيكل الإيرادات الجبائية[239]، رغم ذلك انتقلت حصة الضرائب المباشرة من 25% خلال الفترة (1980-1985) إلى 29% في الفترة (1993-1999). و صاحب هذه الزيادة ارتفاعا في وزن الضرائب غير المباشرة التي انتقلت من 40.2 %إلى 47%.

رغم التأثيرات المؤقتة للإجراءات المتخذة في مجال الضرائب المباشرة (عفو جبائي، دفع مسبّق للأقساط)، بقيت النسبة ضرائب مباشرة/ضرائب غير مباشرة ثابتة خلال الفترتين المذكورتين، حيث قدرت بحوالي 62%.

تقدر حصة الضرائب المباشرة مقدرة إلى الناتج الداخلي الخام بـ 6.5%، بينما تمثل حصة الجباية غير المباشرة 10% من الناتج الداخلي الخام، و يعتبر المغرب من البلدان القليلة في العالم التي تحتل فيها الضرائب غير المباشرة موقعا هاما.

غطت الإيرادات الجبائية نسبة 56% من النفقات الإجمالية (نفقات التسيير و نفقات التجهيز) في بداية سنوات الثمانينيات. زادت هذه النسبة بعد الإصلاحات بصفة متواصلة، لتبلغ 84% سنة 1992، لكن عرف انخفاضا محسوسا ليستقر عند 80% سنة 2002.

ما يمكن ملاحظته حول النظام الضريبي المغربي، هو أنه قد غيّر هيئته العامة تاركا هياكله دون أي تعديل يذكر، و أخذ أشكالا جديدة و احتفظ في نفس الوقت بسلبياته

[239] Direction des Etudes et des Prévisions Financières, Op.cit., pages 2-3.

القديمة، و لم يتغلب على مشاكله الأساسية مادام أنه، و بعد عشرية من التعديل الهيكلي والإصلاحات، بقي النظام الضريبي المغربي يواجه نفس التناقض[240]: كيف يمكن الحصول على أكبر إيرادات جبائية ممكنة في ظل تآكل و تقلص للوعاء الضريبي تحت تأثير الإستراتيجية الاقتصادية و الاجتماعية المتضمنة العديد من الإعفاءات الجبائية والنفقات الضريبية التي كان لها وقع سلبي على الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: النظام الضريبي التونسي

كانت الوضعية الاقتصادية الصعبة التي عاشتها تونس في نهاية الثمانينيات، من الأسباب المباشرة في وضع برنامج للاستقرار والتصحيح الهيكلي في سنة 1986 بهدف تحسين التوازنات الكبرى الكلية للاقتصاد وتسريع عملية التنمية الشاملة، رغم أن تونس لم تكن بحاجة لمثل هذا البرنامج التصحيحي، حيث لم تكن الوضعية خطيرة بالشكل الذي تلجأ فيه إلى صندوق النقد الدولي.

و من أجل الوصول إلى هذين الهدفين الأساسيين، تم استعمال اتخاذ عدّة إجراءات من بينها تحرير التجارة الخارجية والأسعار، الانسحاب المرحلي والمتدرج للدولة من القطاعات التنافسية و تحكم أكبر في ميزان المدفوعات والنفقات العامة.

كان النظام الجبائي التونسي يتميز قبل سنة 1988 بعدة نقائص وسلبيات من بينها: ارتفاع درجة تعقيده، مستويات عالية في المعدلات الضريبية المفروضة و تعدد المحفزات الجبائية وتناقضها. و قصد مواجهة هذه النقائص والسلبيات، قامت السلطات العمومية بإصلاح ضريبي هام مس جميع الأدوات الضريبية.

أولا- خصائص الإصلاح الضريبي التونسي:

[240] Nadjib AKESBI, in Finances & Développement au Maghreb, revue semestrielle de l'Institut de Financement du Développement du Maghreb Arabe (IFID), n° 12, Tunis, Tunisie, juin 1993, pages 102-103.

يقوم النظام الضريبي التونسي على غرار الأنظمة الضريبية في كلّ من الجزائر والمغرب على الاقتطاعات الضريبية التالية:

- الضرائب المباشرة، تتمثل في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛
- الضرائب غير المباشرة، وتتجلى في الضريبة على القيمة المضافة؛
- ضرائب التسجيل والطابع؛
- الجباية المحلية.

ثانيا- أهداف الإصلاح الضريبي التونسي:

سعى الإصلاح إلى تحقيق أربعة أهداف أساسية، و هذا على مستوى إعادة تكوين نظام جديد للجباية المباشرة والجباية الغير مباشرة، وهي[241]:

- تبسيط إجراءات النظام الضريبي؛
- التخفيض في المعدلات الضريبية المفروضة؛
- توسيع الوعاء الضريبي و
- تحسين درجة الحياد و شفافية النظام الضريبي.

ثالثا-مراحل الإصلاح الضريبي:

مس الجزء الأول من الإصلاح، الرسوم على رقم الأعمال، وذلك بإدخال نظام الرسم على القيمة المضافة (**TVA**) في 01 جويلية 1988 المؤسس عن طريق القانون رقم 61-88 المؤرخ في 02 جوان 1988 وإعادة تنظيم الإجراءات المرتبطة بحقوق الاستهلاك عن طريق القانون رقم 62-88 بنفس التاريخ السابق.

[241] محمد حاج منصور، "إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي"، ورقة عمل مقدمة في ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في تونس، تونس العاصمة، 1994،صفحة 2.

بينما شهدت الجزء الثاني بداية من 01 جانفي 1990، وضع نظام جديد للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين و المعنويين والذي جاء به القانون رقم 114-89 بتـــاريخ 30 ديسمبر 1989.

أما الجزء الأخير، فشهد ظهور نظام جديد لحقوق التسجيل وحقوق الطابع والوارد في القانون رقم 53-93 بتاريخ 17 ماي 1993.

فيما يخص إعادة بناء نظام فعال للتحفيز على الاستثمار، فلقد جاء القانون رقم 120-93 بتاريخ 27 ديسمبر 1993 لتكملة هذا الكم الهائل من النصوص الجبائيـــة، حيــث نص على تجميع مختلف الأنظمة المشجعة على الاستثمار المتواجــدة فـــي مختلــف القطاعات الاقتصادية في نص واحد.

وتجدر بنا في هذا المقام الإشارة إلى أن هناك نظاما جديدا للجباية المحلية تمت دراسته وشرع في إنجازه انطلاقا من سنة 1994، كما أن الإصلاح الجبائي. ثمن فـــي نهايـــة سنة 1995 بالشروع في التحضير لنظام جديد للإجراءات الرقابية والمنازعات الجبائية فيما يخص حقوق وواجبات المكلفين.

رابعا- إصلاحات النظام الضريبي التونسي:

أ- إصلاحات الضرائب المباشرة:

عرفت الضرائب المباشرة إصلاحا جذريا عميقا ابتداء من الفاتح من يناير 1990، وذلك بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقتضى القانون رقم 114-89 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989.

1-الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

1-1-الوعاء الضريبي:

تفرض هذه الضريبة على كل دخل يحققه شخص طبيعي[242] له محل إقامة اعتيادي بتونس، وتدفع في أول شهر جانفي من كل سنة على أساس الأرباح والدخول الكلية المحققة خلال السنة المنقضية.

بالتالي، تفرض الضريبة على:

- الأشخاص الذين لهم مسكن رئيسي بتونس؛
- الأشخاص الذين يقيمون بتونس بصفة مستمرة أو متقطعة لمدة لا تقل عن 183 يوما خلال السنة المدنية، وهذه هي المدة المعتمدة في أغلب دول المغرب العربي ودول العالم الأخرى
- الموظفون وأعوان الدولة الذين يباشرون وظائفهم ومهامهم في بلد أجنبي وذلك في حالة عدم إخضاعهم في هذا البلد لضريبة شخصية على الدخل العام.

وعلاوة على ذلك تفرض الضريبة على الدخول ذات المصدر التونسي التي ينجزها أشخاص طبيعيين، وتتمثل هذه الدخول في:

- دخول العقارات
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة
- أي دفع برسم حقوق التأليف أو معلومات متعلقة بتجربة مكتسبة في الميدان الصناعي أو التجاري أو العلمي، أو دراسات تقنية أو اقتصادية، أو مساعدة تقنية.
- كما يخضع لهذه الضريبة الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بشرط أن يكون المشاركون فيها أشخاصا طبيعيين، والشركاء في شركات الأشخاص وكذا أعضاء الشركات المدنية التي ليس لها خاصية شركات رؤوس

[242] Article premier du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003.

الأموال، ويخضع هؤلاء للضريبة على الدخل فيما يتعلق بقسط الأرباح الناتجة عن مساهمتهم في تلك الشركات.

1-2-الدخول الخاضعة للضريبة:

يخضع لهذه الضريبة، كل دخل عام متحصل عليه خلال السنة السابقة، والدخل الخاضع هو صافي الدخل الناتج عن الفرق بين المحاصيل والتكاليف.

ويتكون الدخل الكلي[243] بجمع الدخول والأرباح الصافية عنها مما يلي:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح الاستغلال الفلاحي والصيد البحري؛
- المرتبات والأجور والمنح والجرايات والإيرادات العمرية؛
- الدخول العقارية؛
- دخول القيم ورؤوس الأموال المنقولة؛
- وكل الدخول الأخرى الخاضعة للضريبة (الدخول الواردة من الخارج).

ويحسب الدخل الصافي أو الربح على أساس نظام الربح الحقيق وذلك بالنسبة للأشخاص الذين يعتمدون على محاسبة منتظمة، وعلى أساس نظام التقدير الجزافي بالنسبة للأشخاص الذين لا يتعدى رقم أعمالهم حدا معينا، وكذا أصحاب المهن والحرف الصغرى.

وعلاوة على ذلك يخضع كل أجر وقتي أو عرضي ممنوح علاوة على المرتب والمنح المنتظمة من قبل نفس المؤجر إلى الخصم من مبلغه الصافي بالأخذ بعين الاعتبار المرتب السنوي الخاضع للضريبة على الدخل.

[243] Article 8 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003.

الجدول رقم 17: الاقتطاعات المطبقة على المنح و المعاشات و الرواتب المؤقتة في تونس.

المبلغ الصافي (دينار)	النسب
0 - 2.000	%10
2.001 - 5.000	%15
ما فوق 5.000	%20

المصدر: مصنف النصوص الضريبية المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و ضريبة الشركات، المديرية العامة للدراسات و التشريع الجبائي، وزارة المالية التونسية، 2003، صفحة 100.

غير أنه إذا كان المبلغ الإجمالي الصافي للأجر السنوي لا يتجاوز 1.500 دينار فـإن الأجر الظرفي لا يخضع للاقتطاع من المنبع.بينما تخضع دخول الأشخاص الطبيعيين إلى تطبيق السلم الضريبي المتصاعد المبين أدناه.

الجدول رقم 18: سلم الضريبة على الدخل في تونس.

المعدل الفعلي عند الحدّ الأعلى (%)	النسب (%)	الشرائح (دينار)
0	0	0 - 1500
10.5	15	1500.001 - 5000
15.25	20	5000.001 - 10000
20.12	25	10000.001 -20000
26.05	30	20000.001- 50000
------	35	50000 فما فوق

المصدر: مصنف النصوص الضريبية المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و ضريبة الشركات، المديرية العامة للدراسات و التشريع الجبائي، وزارة المالية التونسية، 2003،صفحة64.

2-الضريبة على الشركات:

2-1-مجال تطبيقها:

تخضع لهذه الضريبة شركات محدّدة[244] ، وهي شركات رؤوس الأموال أي شركات خفية الاسم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة بالأسهم وكذا الأشخاص المعنوية الآتي ذكرهم:

- التعاونيات الإنتاجية والاستهلاكية والخدماتية واتحاداتها؛
- المنشآت العمومية والهيئات ذات الصبغة الصناعية والتجارية المستقلة ماليا التابعة للدولة أو الولايات والبلديات؛
- الشركات المدنية إذا ثبت أن لها فعلا خصوصيات شركات رؤوس الأموال؛
- المشاركين في شركات المحاصة**(sociétés de participation)** ، أعضاء التجمعات ذات الفائدة الاقتصادية و المساهمين في الصناديق المشتركة للديون.

وتفرض الضريبة كذلك، على الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرين بالأراضي التونسية والذين يحصلون على مكافآت في شكل إتاوات تدفع لهم من طرف شركات مقيمة بالتراب التونسي، أو الذين يقومون في الأراضي التونسية بعمليات تركيب وقتية أو بعمليات مراقبة متعلقة بها.

2-2-تحديد الربح الخاضع للضريبة على الشركات:

تخضع، للضريبة على الشركات، الأرباح المحققة من قبل الشركات والمؤسسات المستغلة بتونس وكذلك الشركات التي تفرض عليها الضريبة في بلد آخر بمقتضى اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

[244] Recueil des textes fiscaux relatifs à l’impôt pour le revenu des personnes physiques et à l’impôt sur les sociétés, Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscales, Ministère des Finances Tunisien, 2003, pages de 68 à 86.

ويحدد الربح الصافي بنفس الطرق المطبقة على الأرباح الصناعية والتجارية، الآخذة بعين الاعتبار الفرق بين الدخول من ناحية والأعباء والمصاريف من ناحية أخرى[245].

كما يحدّد الربح الصافي بالنظر إلى نتائج كل العمليات التي تقوم بها الشركة بما في ذلك التنازل عن عنصر من الأصول، غير أنه إذا وجدت قيمة زائدة نتجت عن عملية التنازل عن كل عناصر الأصول أو عن عملية إدماجها في شركات أخرى فلا تدمج في الربح الخاضع للضريبة بشرط المحافظة على وحدة هذه الأصول.

يتكون الربح الصافي الخاضع للضريبة من الفرق بين قيمة الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة الخاضعة بعد خصم المساهمات الإضافية وزيادة ما قام الشركاء بسحبه أثناء نفس الفترة. ونعني بالأصول الصافية الفريق بين قيمة الأصول ومجموع الديون لفائدة الغير والاهتلاكات والمدخرات القابلة للإسقاط الموجودة بالخصوم. كما يراعى في تحديد الربح أيضا تقييم المخزون والأشغال الجارية بسعر التكلفة.

كما أن النتيجة الصافية تحدد بعد خصم كل الأعباء التي تطلبها الاستغلال والتي تشمل ما يلي:

- مصاريف وأعباء الإنتاج أو الاستغلال وخاصة نفقات المستخدمين واليد العاملة والإيجار؛
- الإهتلاكات الثابتة التي تقوم بها المؤسسة بصفة فعلية وتحدد نسب الإهتلاك الثابت وقيمة المعدات بقرار صادر عن وزير المالية، غير أن القيمة السنوية للإهتلاك المتعلقة بالعقارات موضوع عقود الإيجار الحالي تحدد على أساس مدة عقد الإيجار. ويتم تطبيق معامل قدره 1.5 على نسب الإهتلاك الثابت بالنسبة للمعدات التي تشتغل بفريقين باستثناء معدات النقل، وبمعامل قدره 2 إذا كانت هذه المعدات تشتغل بثلاثة فرق، كما أنه يمكن تطبيق الإهتلاك المتناقص إذا كانت المدة العادية للاستعمال المعدات تساوي أو تفوق 5 سنوات؛

---

[245] د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 57.

- كما تدخل ضمن إطار النفقات والأعباء أيضا الدخول غير الثابتة للاستخلاص والتي تمت بشأنها متابعة قضائية بشرط أن تكون في حدود 10% من الربح الخاضع للضريبة؛
- كما تعتبر أيضا، الهبات والإعانات الممنوحة للجمعيات ذات المصلحة العامة والجمعيات الخيرية والجمعيات ذات الأبعاد الاجتماعية والثقافية بشرط إثبات صرفها ودون أن تتعدى 2% من رقم المعاملات الإجمالي؛
- وأيضا المخصصات المنوحة لفائدة صندوق ترغيب المستفيدين إذا تمت طبقا للمقتضيات التشريعية والترتيبية؛
- النفقات المصروفة وفق عقود المناولة المبرمة مع مراكز مختصة أو مؤسسات خدمات هندسية بشرط أن يحصل ذلك في حدود 7.80% من قيمة هذه النفقات على أن تكون في حدود 10.000 دينار تونسي سنويا[246].

بينما تتمثل الأعباء غير القابلة للخصم فيما يلي:

- الهدايا بكل أنواعها ومصاريف الضيافة بما في ذلك مصاريف المآدب والحفلات؛
- الضرائب المباشرة الأجنبية برسم المكافآت والرسوم المفروضة على الأسفار؛
- العمولات وأجور الوساطة والإنقاصات التجارية أو غيرها والأجور العرضية والأتعاب التي تتحملها الشركة ولا تصرح بها وفق الشروط المنصوص عليها قانونا؛
- كل الأعباء التي تتعلق بمحلات الإقامة الثانوية والطائرات ومراكب النزهة؛

[246] Article 48 du code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur les Sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003.

- الإيجار ونفقات الصيانة واللوازم والمحروقات ومعلوم الجولات التي يقع صرفها برسم سيارات سياحية تفوق قوتها 11 خيلا جبائيا باستثناء التي يكون غرضها الأصلي الاستغلال؛
- الفوائض المدفوعة للمستغل أو لشركاء الأشخاص أو شركات المحاصة وذلك مقابل المبالغ يودعونها بصندوق المؤسسة بالإضافة إلى إسهاماتهم في رأس المال؛
- أجر المستغل أو الشريك بالاسم؛
- الغرامات والمحجوزات التي يتحملها مرتكبو المخالفات للتشريعات الجاري العمل بها.

2-3- معدلات الضريبة:

تحدد نسبة الضريبة على الشركات[247] بـ 35 %، غير أن هذه النسبة تخفض إلى 10% بالنسبة لبعض النشاطات التي تتطلب عناية خاصة مثل مؤسسات الصناعة التقليدية، المؤسسات التي تمارس نشاطا فلاحيا، مؤسسات الصيد البحري، بالإضافة إلى التعاونيات المتكونة من المنتجين للبيع بالجملة لإنتاجهم، التعاضديات الاستهلاكية المسيرة من خلال القانون العام للتعاضديات و جميع الأرباح ذات الطابع الصناعي أو التجاري المستفيدة من برنامج تشغيل الشباب أو الصناديق القومية لترقية الحرف والمهن الصغيرة.

2-4-الإعفاءات:

تعفى من الضريبة على الشركات حسب نوع النشاط وفي حدود غرضها الاجتماعي بعض التجمعات المهنية والمنشآت العمومية وصناديق الادخار و التعاضديات.

[247] Article 49 du code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur les Sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003.

ب- إصلاحات الضرائب غير المباشرة:

1- الضريبة على القيمة المضافة:

تم استحداث الضريبة على القيمة المضافة في تونس ابتداء من 1 جويلية 1988 بموجب القانون رقم 61-88 المؤرخ في 2 جوان 1988، وقد حلت محل الرسوم السابقة على أرقام الأعمال والتي تتمثل في الرسم على الإنتاج، الرسم على الاستهلاك والرسم على تأدية الخدمات.

2-الوعاء الضريبي:

يخضع للضريبة على القيمة المضافة الأشـخاص الطبيعيـون أو المعنويـون، الـذين ينجزون عمليات خاضعة لهذه الضريبة أو يشيرون لها في فـواتيرهم أو المـستندات الأخرى التي تقوم مقامها أو يختارون صفة الخاضع للضريبة على القيمة المضافة على مجموع نشاطاتهم[248] التي تكون خارج ميدان تطبيق هذه الضريبة.

ويمكن طلب الاختيار في كل فترة من فترات السنة تبعا لتقديم المعني بالأمر تـصريحا يتضمن هذا الاختيار ويصبح ساري المفعول من أول يوم من الشهر المـوالي للـشهر الجاري الذي تم فيه القبول ويغطي لزوما فترة تنتهي في 31 ديسمبر من السنة الرابعة التي تلي السنة التي أصبح فيها ساري المفعول.

كما تخضع للضريبة على القيمة المضافة المقاولات التابعة للمقاولات الخاضعة بدورها للضريبة مهما كان شكلها القانوني، ويخضع للضريبة أيضا المودعون وتجار الجملـة والمشروبات الكحولية.

[248] Article 2 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003.

3-العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة:

تخضع للضريبة على القيمة المضافة، مهما اختلفت الأهداف أو النتائج، الأعمال المنجزة في تونس والتي تكتسي طابعا صناعيا أو حرفيا أو متعلقة بمهنة حرة وكذا العمليات التجارية كعمليات البيع[249].

4-الواقعة المنشئة لها:

يختلف الحدث المنشئ من عملية لأخرى، فمثلا: يتمثل الحدث المنشئ في عمليات الاستيراد في أداء حقوق الجمارك على البضاعة المستوردة، والحدث المنشئ في عمليات البيع هو تسليم البضاعة، أما فيما يخص الأعمال العقارية فيتكون الحدث المنشئ للضريبة عند التنفيذ الجزئي أو الكلي لهذه الأعمال ... الخ.

5- معدلات الضريبة:

توجد أربعة معدلات[250] لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

- معدل عامّ يقدّر بـــ 18%؛
- معدل مخفض يقدّر بـــ 6%، يستفيد منه أصحاب الحرف و قطاع تحويل المنتجات الفلاحية؛
- معدل مخفض يقدّر بـــ 10%، مخصص للقطاع السياحي، نقل البضائع، السلع التجهيزية؛
- معدل أعلى يقدّر بـــ 29%، يطبق على بعض المنتجات الكمالية.

6- الخصم:

يمكن خصم مبلغ الضريبة على القيمة المضافة التي سبق أداؤها فعلا من الرسم على القيمة المضافة المطبقة على العمليات النهائية الخاضعة للضريبة، وفي حالة ما إذا لم تسمح الضريبة المستحقة برسم شهر بالتحويل الكلي للضريبة المخصومة، فإن باقي

[249] Article premier du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003.
[250] Article 7 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003.

الضريبة يحول إلى الشهر الموالي. ويشترط للاستفادة من الخصم وجود الفواتير وشهادات أداء الضريبة المسلمة من طرف الجمارك، كما يشترط تسجيل الأموال الخاضعة للإهتلاك[251].

7-الاسترجاع:

يحق لملزم طلب الاسترجاع وذلك في حالة ما إذا لم يستغرق مبلغ الضريبة مجموع المبلغ القابل للخصم. ويكون الاسترجاع في حدود 20% من الدين في نهاية كل سنة مدنية، ويرفع هذا الحد إلى 40 % من الدين في حالة الضريبة على القيمة المضافة عن عمليات البيع بالإيجار[252].

ثانيا-نتائج الإصلاحات المباشرة على النظام الجبائي التونسي:

قدم الإصلاح الضريبي الذي شرع في تطبيقه منذ سنة 1988 في تونس، عدّة نتائج رغم بعض الصعوبات الراجعة لعدم التحكم السليم[253] في المادة الخاضعة للضريبة، فقد ساهمت خلال سنة 2001 الجباية العادية في تغطية النفقات العمومية بنسبة 57.5% ، في ظل ضغط ضريبي قدّر بـ 21.7 % ، أما عن حصص الإيرادات الجبائية فقد قدرّت الضرائب غير المباشرة بـ 70.7% أما حصة الضرائب المباشرة فبلغت 29.3% من الدخول الحكومية[254].

أ- ارتفاع عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي في التأسيس الضريبي:

- بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة ارتفع عدد المكلفين من الأشخاص الطبيعيين من 6000 سنة 1988 إلى 18860 في سنة 1993 أي بزيادة قدرها 214%، أما بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين لهذا النظام

[251] Article 9 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003.
[252] Article 15 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003.
[253] محمد حاج منصور، مرجع سبق ذكره، صفحة 5.
[254] أرقام جمعها الباحث من مصادر متفرقة.

فقد ارتفع عددهم من 6935 سنة 1988 إلـى 17262 فـي 1993 أي بزيادة قدرها 149%؛

- و بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، فقد ارتفع عددهم في النظام الحقيقي من 16.000 سنة 1990 إلى 29963 في سنة 1993 أي بنسبة زيادة قدرها 87%.
- أما بالنسبة للضريبة على الشركات فقد ارتفع عدد الأشخاص المعنويون إلى 26600 سنة 1994 بعد أن كـان 19368 فقـط سـنة 1990، أي بزيادة قدرها 37%.

ب-التحسن الملحوظ في محتوى التصريحات:

- حيث أن الدخل المتوسط السنوي المصرح به من طرف التجار، الصناعيين وأصحاب المهن الحرة قد تضاعف ثلاث مرات ما بين 1990 و 1994؛
- تضاعفت الأرباح السنوية المصرح بها من طرف الشركات بـ 2.5 مرّة ما بين 1990 و 1994.

ج-انخفاض العجز المسجل في الميزانية من 6% من الناتج الـداخلي الخـام سـنة 1986 إلى 2.6% فقط مسجلة سنة 1994؛

د- ارتفاع متواصل في الإيرادات الجبائية ما بين 1990 و1994:

- الإيرادات الجبائية الإجمالية + 7.5% كمعدل الزيادة سنويا؛
- الضرائب المباشرة: +10% كمعدل زيادة سنوي، وهي 4.3% من الناتج الداخلي الخام في المرحلة ما بين 1990 و1994 في حين كانت لا تمثل سوى 3.7% من الناتج الداخلي الخام في المرحلة ما بين 1988 و1990؛
- الضرائب غير المباشرة: +6.8% كمعدل زيادة سنوي وهي تمثل 16% من الناتج الداخلي الخام، بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة معدل الزيادة السنوي فيها 5.9%.

هـ- الارتفاع الايجابي في الدخول من غير الأجور بفضل تعميم نظام الاقتطاع من المنبع على باقي الدخول، حيث أن الاقتطاعات من المنبع خارج الأجور ارتفعت بنسبة 140% ما بين 1991 و1994.

و-إلا أنه هناك بعض النتائج السلبية التي طفت إلى السطح لعل أهمها: الارتفاع الكبير في عدد الأشخاص الخاضعين للنظام الجزافي و كثرة الأنظمة الإعفائية واستثناءات خاصة في الضريبة على القيمة المضافة، فنجد مثلا أن عدد الأشخاص الخاضعين للنظام الجزافي أصبح 210.000 شخص في سنة 1994 بعد أن كان 180.000 شخص سنة 1990 ويمثل هذا العدد 90% من الأشخاص المعنويون التي تمارس نشاطات تجارية، صناعية وتقديم الخدمات.

المطلب الثالث: النظام الضريبي الليبي

يعتبر النظام الجبائي الليبي حالة خاصة بين باقي الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي، فهو لم يتبع الوجهة الإصلاحية التي حدثت في المنطقة المغاربية، إذ لم تقم السلطات الضريبية الليبية بإعادة هيكلة مكونات النظام الضريبي ، ولعل أحسن مثال على ذلك أن هذا النظام لا يعرف العمل بنظام الضريبة على القيمة المضافة كما هو سائد في العديد من مناطق العالم.

أولا- قانون الضريبة على الدخل:

صدر القانون رقم 64 لسنة 1973 المتضمن قانون الضريبة على الدخل، ملغيا بذلك القانون رقم 21 لسنة 1968، و قد وضح القانون الجديد مختلف الأحكام المتعلقة بالضريبة على الدخل التي يجب أن تؤدى في ليبيا.

أ- مجال تطبيقها:

يخضع للضريبة على الدخل كل دخل ناتج عن أية أصول، مادية كانت أو غير مادية وعن كل دخل ناتج عن أي نشاط أو عمل داخل التراب الليبي، كما تخضع الدخول المحققة في الخارج للضريبة في حالات حدّدها القانون السالف الذكر.

ب- تأسيس وفرض الضريبة:

تفرض الضريبة بناءا على تصريح مقدم من طرف المكلفين عن دخولهم المحققة، ويتعين عليهم دفع الضريبة كالآتي[255]:

- دفعة واحدة إذا لم يتجاوز مبلغها 15 دينارا.
- على دفعتين إذا لم يتجاوز مبلغها 20 دينارا.
- على أربع دفعات إذا تجاوز مبلغها 20 دينارا.

---

[255] د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 125.

ويتعين دفع هذه الأقساط ابتداء من اليوم العاشر من كل مارس وجوان وسبتمبر وديسمبر، وفي حالة التأخير في الدفع، فإن المكلف سوف يتعرض لغرامة التأخير المقدرة بـ 1% في قيمة الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير.

يحق للإدارة مراجعة تصريح المكلف، كما لها سلطة تقديرية في تقدير الدخل وفق ما تراه مناسبا، وإذا ما لم تمارس الإدارة هذا الحق فإن الضريبة الموافقة للتصريح المقدم تصبح نهائية غير قابل للطعن فيها.

ومثلما ضمن القانون الليبي للإدارة حق المراجعة، فإنه بالمقابل كفل للمكلفين بالضريبة حق التظلم الإداري ولهذا الغرض أنشأت عدة لجان تتولى الفصل في شكاوى هؤلاء المكلفين:

- اللجنة الابتدائية والتي للمكلف تقديم تظلمه أمامها خلال 30 يوما من تاريخ إبلاغه بآجال دفع الضريبة؛
- اللجنة الاستئنافية والتي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب إذا بدا لأحدهما أن قرار اللجنة الابتدائية ليس في صالحه، ويتم الطعن في قرار اللجنة الابتدائية خلال 15 يوما من تاريخ التبليغ.

ولقد أجاز القانون الليبي إجراء الصلح بين مصلحة الضرائب والمكلفين بالضريبة، شريطة حصوله قبل قرار اللجنة الابتدائية، أما في حالة الصلح بعد تقديم الطعن فإنه يتعين موافقة اللجنة الابتدائية عليه حتى يصبح ساريا.

حسب القاعدة العامة، تفرض الضريبة سنويا بعد نهاية السنة الضريبية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، إلا أنه في حالة التخوف من التهرب من دفع الضريبة، لأي سبب، فإن للإدارة الحق في أن تقدر الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة الضريبية وذلك دون إخلال بالجزاءات المنصوص عليها في القانون.

وتتحد فترة التقادم التي يسقط بانقضائها حق الإدارة في المطالبة بالضريبة المستحقة بعد خمس (5) سنوات ويبدأ تاريخ سريانها في حالة الإقرار السنوي عن الدخل ابتداء من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم القرار، كما تبدأ في الحالات الأخرى من

تاريخ استحقاق الضريبة. وإذا كان حق الإدارة في المطالبة بالدفع يسقط بعد 5 سنوات، فإن حق المكلف بالضريبة في المطالبة باسترجاع ما دفعه فوق ما هو مستحق قانونا يسقط بمضي ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ الدفع.

ج- الإعفاءات:

يعفى من الضريبة على الدخل ما يلي[256]:

- دخل الأشخاص الاعتبارية العامة، باستثناء بعض الأشخاص الاعتبارية وهي شركات الأشخاص الاعتبارية سواء كانت عامة أو خاصة إذا كان نشاطها الرئيسي تجاريا أو صناعيا أو استثماريا عقاريا؛
- الدخل الناتج عن الإيداع في حساب التوفير لدى المصارف في حدود 5.000 دينار؛
- دخل الهيئات المدنية والمؤسسات والجمعيات التي تقوم بأعمال البر والإحسان، الإصلاح الاجتماعي والنشاط الرياضي بالإضافة إلى المعاهد والمدارس الخاصة المعترف بها؛
- ريوع الأوقاف الخيرية؛
- منح الطلبة؛
- أي دخل آخر معفى بمقتضى القانون أو بناءا على معاهدة أو اتفاقية دولية.

ثانيا-الضرائب النوعية:

تفرض الضرائب النوعية على فئات معينة من الدخول، وهي:

---

[256] د. العربي كنون، مرجع سبق، ذكره، صفحة 127.

- دخل العقارات؛
- دخل الزراعة؛
- دخل الصناعة والتجارة والحرف؛
- دخل المهن الحرة؛
- الأجور والمرتبات وما في حكمها؛
- الدخول الخارجية للمقيمين في ليبيا؛
- الدخل الناتج عن الإيداع لدى المصرف وحسابات التوفير.

أ- الضريبة على دخل العقارات:

1- الدخل الخاضع للضريبة:

تفرض الضريبة على الدخل المحصل عليه من استثمار العقارات، وذلك بصرف النظر عن الطرق المتبع في هذا الاستثمار، وعن إذا ما كانت هذه العقارات مبنية أو غير مبنية باستثناء الأراضي الفلاحية، أو كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، أو كانت مسوغة أم لا، كما تفرض الضريبة مقابل الانتفاع بالأراضي الزراعية سواء كان هذا المقابل نقدا أو عينا. ويعتبر الدخل محققا بمجرد ثبوت الحق فيه دون اعتداد بالوفاء به.

2- أساس تقدير الدخل:

يقدر الدخل الخاضع للضريبة على دخل العقارات على أساس الدخل الكلي الناتج من العقارات، إلا أنه في المقابل من ذلك يخصم ما يعادل 20% من الدخل الكلي نظير المصاريف التي قد يتحمّلها المكلفون بما ذلك مصاريف الصيانة والاستهلاك.

3- معدلات الضريبة:

تفرض الضريبة سنويا على النحو التالي:

من 1 دينار إلى 6.000 دينار يطبق معدل يقدّر بـ 15%؛

من 6.001 دينار إلى 10.000 دينار يطبق معدل يقدّر بـــ 20%؛

ما زاد عن 10.000 دينار يطبق معدل يقدر بـــ 25%.

4-الإعفاءات:

يعفى من هذه الضريبة كل شخص طبيعي لا يتجاوز دخله السنوي الخاضع للـضريبة 480 دينارا إذا كان أعزبا، 720 دينار إذا كان متزوجا وليس له أولاد في رعايته و900 دينار إذا كان متزوجا أو أرملا أو مطلقا وله أولاد في رعايته، فإذا تجاوز دخله هذه الحدود فرضت الضريبة على مازاد عليه.

كما يعفى من الضريبة مقابل الانتفاع بالعقارات الآتية:

- العقار الذي يخصصه المكلف لسكناه بشرط ألا يزيد عن سكن واحد؛
- العقار أو الجزء منه المخصص لمزاولة نشاط المكلف الخاضع للضريبة؛
- العقارات المخصصة لأغراض الزراعة أو لإسكان الأشخاص القائمين بالزراعة.

كما يعفى من هذه الضريبة أقساط التأمين على الحياة المبرمة لصالح المكلف أو زوجته أو أولاده أو من يعولهم وذلك في حدود 10% سنويا من الدخل الخاضع للـضريبة، بالإضافة إلى أقساط التأمينات العامة كالحرائق والسرقة وذلك في حد أقصى قدره 5% من الدخل الخاضع للضريبة.

ملاحظة: يتعين على كل مكلف بالضريبة إخطار الإدارة بكل تغيير طارئ على العقارات الخاضعة للضريبة وذلك خلال 60 يوما من تاريخ حصول التغيير، كما أنه في حالة التنازل عن العقارات الخاضعة دخولها للـضريبة، يتعين على المتنازل والمتنازل إليه إخطار الإدارة بذلك خلال 60 يوما من تاريخ هذا التنازل.

ب- الضريبة على الدخل الزراعي:

1- الدخل الزراعي الخاضع:

تفرض الضريبة على الدخل الصافي الناتج عن الاستغلال الزراعي للأراضي الزراعية سواء كانت مشجرة أو غير مشجرة، ولا يعتبر دخلا ناتجا عن الزراعة ما يحصل عليه مالك الأرض وحائزها نتيجة انتفاع غيره بها من مقابل ثابت يتحدد دون النظر إلى ما تنتجه الأرض.

2- معدل الضريبة:

يحدد معدل الضريبة بـــ5% سنويا[257].

3- الإعفاءات:

يستفيد المكلف بالضريبة من نفس حكم الإعفاء الوارد في الــضريبة علـــى الــدخول العقارية، وليس من حق المكلف أن يتمتع بالإعفاء المشار إليه أكثر من مـــرة واحـــدة خلال السنة الضريبية وإذا تعددت مصادر الدخل يستنزل مبلغ الإعفاء مـــن الــضريبة الأقل معدلا.

يتم جرد الأراضي الخاضعة للضريبة جردا عاما كل 5 سنوات ويتعين على المكلفــين إخطار الإدارة بكل تغيير يطرأ على الأراضي يترتب عليـــه تغييـــر فـــي الــضريبة المستحقة وذلك خلال 60 يوما من تاريخ حدوث هذا التغيير.

ج- الضريبة على دخل التجارة، الصناعة والحرف:

1- مجال التطبيق:

يخضع للضريبة كل دخل ناتج عن مزاولة أي نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، وقد مددت المادة 53 من القانون الضريبي الليبي نطاق تطبيق الضريبة ليشمل كـــل دخـــل

[257] د.العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 138.

ينشأ من أي مصدر آخر لا تطبق عليه ضريبة نوعية أخرى وذلك ما لم يستثنى بنص خاص.

وهكذا يخضع للضريبة كل دخل متحصل عليه من عمل تجاري ولو كان عارضا لا يتصل بمباشرة المهنة، وفي هذه الحالة لا يستفيد المكلف بالإعفاء المشار إليه في المادة 36 من القانون المذكور أعلاه والتي نصت على إعفاء كل شخص طبيعي لا يتجاوز دخله السنوي الخاضع للضريبة 480 دينار إذا كان أعزبا أو 720 إذا كان متزوجا وليس لديه أولاد أو 900 دينار إذا كان متزوجا أو أرملا أو مطلقا وله أولاد يعولهم.

2- معدل الضريبة:

حدد القانون معدل الضريبة كما يلي:

من 1 دينار إلى 4.000 دينار.............. 15%

من 4.001 دينار إلى 8.000 دينار........ 20%

من 8.001 دينار إلى 12.000 دينار...... 25%

ما زاد عن 12.000 دينار................ 30%.

3- الإعفاءات:

تستفيد هذه الفئة من الدخل من نفس الإعفاءات المذكورة سالفا و المرصودة للفئات الأخرى .ويدخل حد الإعفاء في حساب الشريحة الأولى من الدخل ولا يجوز أن يتمتع بالإعفاء المشار إليه أكثر من مرة واحدة خلال السنة الضريبية وإذا تعددت مصادر الدخل يستنزل مبلغ الإعفاء من الضريبة الأقل معدلا.

د- الضريبة على دخل المهن:

1- مجال التطبيق:

تفرض الضريبة على دخول المهن الحرة[258]، ويعنى بالمهن الحرة المهن التي يمارسها المكلف بالضريبة بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل.

---

[258] المادة 38 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003.

2- معدل الضريبة:

يتحدد معدل الضريبة سنويا على النحو التالي:

من 1 دينار إلى 4.000 دينار.......................... 15%

من 4.001 دينار إلى 8.000 دينار.................... 18%

من 8.001 دينار إلى 12.000 دينار.................. 20%

من 12.001 دينار إلى 16.000 دينار................ 25%

ما زاد عن 16.000 دينار............................ 35%.

3- الإعفاءات:

تستفيد كذلك هذه الفئة، في مجال الإعفاء، من نفس الأحكام الواردة في حق الفئات الأخرى.

ملاحظة: يتوجب على كل مكلف خاضع للضريبة على دخل المهن الحرة تقديم إقرار كتابي عن دخله خلال 60 يوما التالية لانتهاء السنة الضريبية وفق نموذج معد لهذا الغرض، ويتعين عليه في حالة التنازل الكلي أو الجزئي تبليغ الإدارة بذلك خلال 60 يوما من تاريخ هذا حصوله.

هـ- الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها:

1- مجال التطبيق:

تفرض الضريبة على المرتبات والأجور[259] وما في حكمها على أية وظيفة أو خدمة دائمة أو مؤقتة، وتشمل المرتبات والأجور والعلاوات والعمولات والمكافآت والمزايا وجميع المدفوعات الدورية وغير الدورية نقدية كانت أو عينية التي تدفعها الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة لأي شخص سواء كان مقيما في الجماهيرية الليبية أو في الخارج، وكذا تلك التي تدفعها الشركات والهيئات والأفراد عن خدمات تم أداؤها في

---

[259] المادة 39 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003.

ليبيا لأي شخص يقيم فيها أو في الخارج وتلك التي تدفعها الحكومات الأجنبية والهيئات الدولية عن خدمات أديت في ليبيا ما لم تقف بقانون أو اتفاقية دولية.

2- الواقعة المنشئة للضريبة:

يتحدّد معدل الضريبة بمجرد ثبوت الحق في الدخل مهما كانت طريقة الوفاء به وأيا كان الوفاء.

3- معدل الضريبة:

يتحدد معدل الضريبة سنويا على النحو التالي:

الجدول رقم 19: السلم الضريبي الخاص بالأجور و المرتبات في ليبيا.

الشريحة (دينار)	النسبة (%)
1 - 1.800	8
1.801 - 3.000	10
3.001- 4.800	15
4.801 - 6.600	20
6.601 - 8.400	25
ما زاد عن 8.400	35

المصدر: دائرة الضرائب في ليبيا، 2003.

4- الإعفاءات:

يعفى من الضريبة كل شخص لا يحمل الجنسية الليبية عن عمله بليبيا إذا كان دخولـــه إلى البلاد بناءا على تأشيرة دخول لمهمة بشرط أن لا تتجاوز إقامته شهرا.

تفرض الضريبة بصفة نهائية عن كل فترة من السنة يثبت فيه الحق في أي دخل خاضع للضريبة، وتشمل الضريبة في هذه الحالة على ما حصل عليه المكلف من دخول عارضة خلال تلك المدة.

ويتعين على أصحاب الأعمال ودافعوا المرتبات والأجور وما في حكمها دفع مبلغ الضريبة إلى الإدارة بعد خصمها مما عليها وفق الطريقة المحددة والآجال المعلن عنها، كما يتعين عليهم أن يقدموا للإدارة بيانا بأسماء العاملين لديهم وأماكن إقامتهم ووظائفهم ورواتبهم، ويجب عليهم إطلاع الإدارة بأي تغييرات تكون قد حدثت على هذه البيانات.

و- الضريبة على الدخول الخارجية لمقيمين في البلاد:

1- مجال التطبيق:

يخضع لهذه الضريبة كل دخل ناتج في الخارج أيا كان نوعه يحصل عليه مقيم في البلاد سواء كان ليبيا أو أجنبيا. و تستثنى من نطاق تطبيق هذه الضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها التي تدفع للأشخاص المقيمين مقابل عملهم في الخارج.

2- الدخل الخاضع للضريبة:

تفرض الضريبة على الدخل الكلي، وتستحق عن ثبوت الحق فيه دون إجراء أي خصم أو إعفاء منه.

3- معدل الضريبة:

تؤدي الضريبة بمعدل قدره 15 % [260] .

4- الإعفاءات:

[260] المادة 42 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003.

يعفى من الضريبة على دخله الناتج من مصدر خارجي المستخدم الأجنبي الذي قدم إلى ليبيا بناءا على عقد عمل مع الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد العاملين بليبيا، ويشمل هذا الإعفاء زوجات هؤلاء الأشخاص ومن يعولونهم.

كما تحدد مدة الإقامة فيما يزيد عن ستة أشهر خلال سنة ضريبية واحدة ولو كانت متقطعة، وهذا يعني أن كل شخص تتجاوز مدة إقامته في ليبيا ستة أشهر يعتبر مقيما، كما يعتبر مقيما كل شخص يتخذ من ليبيا مكانا لإقامته الرئيسية وتكون مصالحه الرئيسية فيها ولو لم تتجاوز مدة إقامته في الجماهيرية العربية الليبية ستة أشهر.

ي- الضريبة على فوائد الودائع لدى المصارف:

1- ميدان التطبيق:

تخضع لهذه الضريبة[261] ما يلي:

- الفوائد الناتجة عن الودائع لدى المصارف مهما كانت مدتها؛
- فوائد حسابات التوفير لدى المصارف فيما يزيد عن الحد المعفى المنصوص عليه قانونا، ويتعلق الأمر بالدخل الناتج عن الإيداع في حسابات التوفير لدى المصارف وذلك إذا لم تتجاوز قيمة هذا الحساب 5.000 دينار.

2- طريقة الأداء:

يتعين على المصارف خصم الضريبة من الفوائد الناتجة عن الودائع وحسابات التوفير عن استحقاقها ودفعها للإدارة وفق لائحة تنفيذية أعدت لهذا الغرض.

3- معدل الضريبة:

يتحدّد معدل الضريبة في 15% من الدخل الخاضع لها.

---

[261] المادة 43 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003.

ثالثا-الضريبة العامة على الدخل:

أ- مجال التطبيق:

تفرض الضريبة العامة على الدخل سنويا، على دخول الأشخاص الطبيعيين سواء كانوا ليبيين أو أجانب. وتستحق الضريبة في جانفي من كل سنة على أساس الدخل الذي حصل عليه المكلف خلال السنة السابقة، وهي تستحق في جميع الأحوال كوفاة المكلف أو بمغادرته البلاد.

ب- الدخل الخاضع للضريبة:

يخضع للضريبة ما يلي :

- مجموع الدخول الخاضعة للضريبة النوعية التي حصل عليها المكلف خلال السنة الضريبية مقدرة وفقا للمقتضيات المنظمة لكل ضريبة وذلك قبل إجراء الإعفاء وبعد خصم الضرائب النوعية التي دفعت خلال السنة؛
- ما يوزع على الشركاء أو المساهمين من دخل الشركة الخاضعة للضريبة على الشركات.

ج- التصريح:

يتعين على كل ملزم يزيد دخله من جميع المصادر على الحد المعفى المنصوص عليه أن يقدم إلى الإدارة تصريحا يتضمن ما حصل عليه من دخل وذلك خلال 60 يوما لانتهاء السنة الضريبية.

د- معدل الضريبة:

يتحدد معدل الضريبة العامة سنويا على النحو التالي :

الجدول رقم 20: سلم تطبيق معدلات الضريبة العامة للدخل في ليبيا.

النسب(%)	الشرائح (دينار)
معفاة	1 -4.000
15	4.001 -7.000
25	7.001 - 12.000

35	20.000– 12.001
45	35.000– 20.001
55	60.000– 35.001
65	100.000– 60.001
75	200.000– 100.001
90	ما زاد عن 200.000

<u>المصدر</u>: دائرة الضرائب الليبية، 2003.

رابعا-الضريبة على الشركات:

أ- مجال تطبيقها:

تخضع للضريبة على الشركات الدخول الناتجة في الجماهيرية العربية الليبية وفي الخارج والعائدة للشركات المقيمة ولفروعها الأجنبية أيا كان نوع نشاطها[262] أو غرضها.

ب- الشركات الخاضعة للضريبة:

وهي الشركات الخاضعة لمقتضيات القانون التجاري الليبي بما في ذلك الشركات العامة عدا شركات التضامن. كما يقصد بفروع الشركات الأجنبية، أوجه النشاط ورؤوس الأموال التي تستثمرها الشركات الأجنبية.

ويخضع للضريبة فضلا عن ذلك الأشخاص الاعتبارية الأخرى سواء كانت عامة أو خاصة إذا كان نشاطها الرئيسي تجاريا أو صناعيا أو استثمارا عقاريا، كما تفرض هذه الضريبة على شركات التوصية على ما يجاوز حصة الشركاء العاملين من دخلها لكون هؤلاء يخضعون للضريبة على دخل التجارة أو الصناعة والحرف وتسري في شأنهم القواعد المقررة في شأن الشركاء في شركات التضامن المتعلقة بحساب الدخل والإقرار به وفرض الضريبة وأدائها.

[262] المادة 50 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003.

ج- تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

تتحدّد الضريبة سنويا على أساس الدخل الصافي المحقق خلال السنة الضريبية ويـــتم تحديد هذا الدخل على أساس مختلف العمليات التي قام بها المكلف وذلك بعـــد خـــصم جميع الأعباء التي يثبت أنها قد أنفقت فعلا في سبيل الحصول على هذا الدخل.

د- معدل الضريبة:

يتحدد معدل الضريبة سنويا على النحو التالي:

الجدول رقم 21: سلم الضريبة على الشركات في ليبيا.

الشرائح (دينار)	النسب (%)
1- 10.000	معفاة
4.001 -7.000	20
10.001- 30.000	25
30.001 -60.000	30
60.001 -100.000	40
100.001 -150.000	45
ما زاد عن 150.000	60

المصدر: دائرة الضرائب الليبية، 2003.

خامسا- ملاحظات حول النظام الضريبي الليبي:

مرّت فترة تناهز الثلاثون عاما عن صدور القانون رقم (64) لسنة 1973، شهدت الجماهيرية خلاله تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة دون أن يطال القانون تغييرات جوهرية تجعله يواكب هذه التطورات. كما أن التغييرات التي أجريت على

القانون رقم (64/73) في السنوات التي أعقبت لصدوره اتجهت كلها إلى إلغاء كل الحوافز (ما عدا الضريبة الزراعية والأخيرة لم يطلها التغيير لصعوبة تحصيلها). حيث ألغيت المادة المتضمنة تخفيض ضريبة الشركات بنسبة 30% للشركات الملتزمة ضريبياً، كذلك تم إلغاء حق الإعفاء من الضريبة لمدة سنتين للمهن الحرة. و صدرت أيضاً قوانين برفع بعض معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة، كل ذلك بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية من أجل لتغطية نفقات التسيير. غير أن ذلك لم يؤد إلى زيادة حقيقية في تلك الإيرادات، لأن الإدارة الجبائية كانت تتم في كل مرة من أجل تحصيل المستحقات الضريبية للسنوات السابقة، للشركات الأجنبية، شركات القطاع العام و القطاع البنكي.

لذلك وجب القيام بإصلاحات عاجلة لإصلاح الخلل في التشريع الضريبي المطبق حالياً وإعادة هيكلة مكوناتها الجبائية متبعة في ذلك نظيراتها من الدول المغاربية، من خلال:

- إلغاء الضريبة العامة على الدخل لما تمثله من ازدواج ضريبي ينبغي تجنبه، وأيضاً لانتفاء الحاجة إليها في ظل تحويل الضرائب النوعية إلى ضرائب تصاعدية تفرض الدخول في شكل شرائح تصاعدية. تهدف إلى تحقيق العدالة في توزيع الثروة على أفراد المجتمع حيث تدفع الدخول العالية ضرائب أعلى من الدخول الأقل.
- تخفيض ضريبة الشركات بحيث ينبغي ألا تتجاوز 35% بأي حال، لأن هذه الضريبة تطبق على الشركات المساهمة التي يكون معظم المساهمين فيها من ذوي الدخل المحدود الذين ينبغي تشجيعهم على استثمار مدخراتهم بدون إهدار العائد منها في شكل ضرائب عالية وتسري أيضاً على الشركات الأجنبية الاستثمارية التي يجب تشجيعها على استثمار أموالها بليبيا، لأن الإعفاء من الضرائب لفترة طويلة له سلبيات ينبغي تجنبها؛

- إدراج الضريبة على القيمة المضافة ضمن المكونات الضريبية الأخرى، لما تحققه من مزايا مالية و اقتصادية؛
- تشجيع الاستثمارات الأجنبية بتقرير بعض الإعفاءات اللازمة وخاصة عند بداية نشاطها في ليبيا، علاوة على تخفيض ضريبة الشركات؛
- إعفاء بعض الدخول من الضريبة نهائياً، بحيث لم يعد فرض القانون ذي جدوى مثل الضريبة على دخل الزراعة والضريبة على الدخول الخارجية. لعدم مقدرة ممولي الفئة الأولى على الوفاء بالتزاماتهم وعدم متابعة تحقق دخول الفئة الثانية والتأكد منها؛
- الرفع من مستوى كفاءة موظفي إدارة الضرائب، بإنشاء مؤسسة تعليمية في شكل معهد عال، تكون مهمتها تكوين إطارات فنية ضريبية ذات كفاءة عالية؛

<u>المطلب الرابع</u>: النظام الضريبي الموريتاني

لقد تضمن الأمر 060-82 المؤرخ في 24 ماي 1982 قانونا عاما للضرائب حلّ مكان القانون رقم 019-70 المؤرخ في 16 جانفي 1970 والقوانين التنظيمية والتشريعية المعدلة اللاحقة له. كما تضمّن الأمر رقم 003-90 الصادر في 6 فبراير 1990 إحداث ضريبة محلية، حيث أن الفصل السادس عشر منه ينص على أن المقتضيات المتعلقة بالمساهمة العقارية في الأملاك المبنية والأراضي الفلاحية المعدة لاستغلال الحمضيات والحبوب والفواكه والورود، ضريبة المهنة **(Patente)** والرسوم الجماعية والرسم المفروض على احتكار توزيع المشروبات الكحولية ورسم الماشية، تلحق كلها بالضرائب والرسوم المحلية الواردة بالجزء الثاني من الكتاب الأول من القانون العام للضرائب[263].

---

[263] د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 158.

ولقد صدر أيضا القانون رقم 010-94 المؤرخ في 24 جانفي 1994 والذي نص على تعديل القانون العام للضرائب بإنشاء الضريبة على القيمة المضافة.

إن النظام الجبائي الموريتاني يرتكز في حقيقة الأمر على نوعين من الضرائب : الضرائب العائدة لخزينة الدولة والضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية.

أولا-مكونات النظام الجبائي الموريتاني:

أ- الضرائب المباشرة:

تتضمن الضرائب على الدخول عدة مجموعات من الدخول:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والصناعة التقليدية؛
- الضريبة على الأرباح المحصل عليها من الاستغلال الفلاحي؛
- الضريبة على الأرباح غير التجارية؛
- الضريبة على الدخول العقارية؛
- الضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات والإيرادات العمرية ودخول الأموال المنقولة؛

كما توجد ضريبة عامة على الدخل تفرض على الدخل العام السنوي للأشخاص الطبيعيين الموجودين بموريتانيا والذين لهم إقامة معتادة فيها.

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والصناعة التقليدية وعلى الأرباح المحصل عليها من الاستغلال الفلاحي :

1-1-مجال التطبيق:

هناك نظامين للضريبة، النظام الجزافي و النظام الحقيقي، ما هو معمول به حاليا هو النظام الجزافي فقط.

تفرض الضريبة على الأرباح المحصل عليها من مزاولة مهنة صناعية أو تجارية أو صناعة تقليدية أو مهنة فلاحية.

وتخضع لهذه الضريبة جميع الأرباح المحققة من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين يقومون بأداء عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري لحسابهم الخاص بهدف تحقيق الربح، كاقتناء السلع والبضائع والمواد بهدف إعادة بيعها في صورتها الأصلية أو بعد إدخال تغيير عليها واقتناء المنقولات وتملك العقارات وغيرها من العمليات الأخرى[264].

وتقدر الأرباح الخاضعة للضريبة في القانون الجبائي الموريتاني شأنه في ذلك شأن الأنظمة الضريبية المغاربية الأخرى وفق نظامين اثنين هما : النظام الحقيقي والنظام الجزافي.

يعمل بالنظام الجزافي من أجل تحديد الضريبة المستحقة للمؤسسات الفردية المتمثل نشاطها التجاري الرئيسي في بيع السلع،الأدوات والمواد الاستهلاكية و المواد المستهلكة بعين المكان أي التجارة بصورة عامة، بالإضافة إلى عمليات تجهيز السكنات شريطة أن يكون رقم الأعمال السنوي وكل الرسوم المعتبرة جزءا منه لهذه الأنشطة أقل من 6.000.000 أوقية موريتانية، كما يطبق النظام الجزافي أيضا على المؤسسات الفردية التي تقدّم خدمات يكون رقم أعمالها السنوي وكل الرسوم المعتبرة جزء منه أقل من 3.000.000 أوقية موريتانية.

ولقد حدد مبلغ الضريبة جزافيا من طرف إدارة الضرائب طبقا للجدول التالي:

الجدول رقم 22: رقم الأعمال الخاضع للضريبة المؤسسات الفردية التي يتمثل نشاطها الرئيسي في بيع البضائع والمواد والأدوات والمواد الغذائية المنقولة أو المستهلكة في عين المكان أو تجهيز السكنات في موريتانيا.

رقم الأعمال (أوقية)	مقدار الضريبة (أوقية)
أقل من 500.000	20.000

[264] Article 1er et 2 du code générale des Impôts, Mauritanie, 2004.

1.000.000 - 500.001	50.000
2.000.000-1.000.001	75.000
4.000.000-2.000.001	150.000
6.000.000-4.000.001	240.000

المصدر: إدارة الضرائب في موريتانيا، 2004.

الجدول رقم 23: رقم الأعمال الخاضع للضريبة المؤسسات الفردية التي تختص بتقديم الخدمات في موريتانيا.

رقم الأعمال (أوقية)	مقدار الضريبة (أوقية)
أقل من 200.000	20.000
500.000 - 200.001	35.000
1.000.000 - 500.001	75.000
700.000 - 500.001	150.000
1.000.000 - 700.001	240.000

المصدر: إدارة الضرائب في موريتانيا، 2004.

كما يلزم على الأشخاص الذين يبيعون مواد زهيدة الثمن على جنبات الطرق بأداء ضريبة سنوية جزافية لا تتعدى 4.000 أوقية بضواحي نوا قشط، نواديبو و روسو و2.000 أوقية بالنسبة للضواحي الأخرى. بينما يلزم المكلفين الشاغلين لدكاكين صغيرة تعرض فيها منتجات غذائية أساسية ومواد منزلية للبيع بالتقسيط ولا يتعدى متوسط دخلها اليومي 500 أوقية بدفع ضريبة جزافية سنوية لا تتعدى 8.000 أوقية بضواحي نوا قشط، نواديبو و روسو و 4.000 أوقية بالنسبة للمناطق الأخرى.وأما

مقدمي الخدمات والصناع التقليديين الذين يستخدمون أفرادا من عائلتهم ولا يتعدى معدل دخلهم اليومي فيلزمون بدفع ضريبة جزافية سنوية لا تتعدى 6.000 أوقية بضواحي نوا قشط، نواديبو وروسو و3.000 أوقية بالنسبة للمناطق الأخرى[265].
ويتعين على الخاضعين للنظام الجزافي أيا كان قدر معاملاتهم أداء مساهمتهم الضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية بمجرد إحصائها.
كما يتعين على المكلفين مسك محاسبة منتظمة وتحرير فواتير مضبوطة تتضمن تحديدا لهوية الخاضع وإشارة إلى نوع الضريبة الواردة بالفاتورة، كما يتعين عليهم تقديم تصريح بالوجود خلال 30 يوما التالية للنشاط الخاضع للضريبة وبمجرد قيامه بذلك تتحدد هويته الجبائية وتقوم مصالح الوعاء بإعطائه رقم حساب الضريبة على القيمة المضافة.

1-2-الأرباح الخاضعة للضريبة:

تخضع للضريبة الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لحسابهم الخاص وتحت هدف تحقيق الربح.
كما تخضع للضريبة الأرباح التي يحققها الأشخاص الذين يقومون بإيجار المؤسسات الصناعية أو التجارية المؤثثة أو التي تشتمل على البضائع اللازمة لاستغلالها، وكذا الأرباح التي يحققها الأشخاص من خلال قيامهم بتأجير محلات مؤثثة وتجار البضائع وأصحاب حق الامتياز في المعادن وأصحاب رخص استغلال المعادن والمستكشفون وأصحاب رخص استغلال آبار النفط والغازات المحروقة وكذا مستغلو المقالع والمرامل.
ما تخضع للضريبة أيضا الأرباح التي يحققها الصناع التقليديون وأصحاب الحرف اليدوية المزاولة لحسابهم الخاص إلى جانب الأرباح المحققة من طرف المستغلين الغابويين والفلاحين ومربي الماشية[266].

---

[265] Article 3 et 4, du code générale des Impôts, Mauritanie, 2004.
[266] Repères sur la fiscalité en Mauritanie, www.jibaya.com, 2005, page de 3 à 5.

1-3-الإعفاءات:

تعفى من الضريبة الشركات والمؤسسات ذات الطابع التعاوني المعترف بها طبقا لمقتضيات القانون 171-67 المؤرخ في 18 جويلية 1967.

ولقد فرض القانون الضريبي الموريتاني أداء حد أدنى جزافي يطبق على رقم الأعمال المنجز خلال آخر نشاط تم ختمه، وهذا الحد الجزافي الأدنى قابل للخصم من مبلغ المساهمة المستحقة برسم الضريبة النوعية على الأرباح الصناعية والتجارية في حدود 25% من مبلغه.

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية[267]:

2-1- مجال التطبيق:

يخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية الأشخاص الذين يزاولون نشاطا حرا ولا يخضعون لأية ضريبة نوعية أخرى. وفي هذه الحالة ينطبق أيضا الحد الجزافي الأدنى يقدر بـــ 4% مع حدّ أدنى للتحصيل يقدر بـــ 120.000أوقية.

2-2-الأرباح الخاضعة للضريبة:

تفرض الضريبة على الأرباح غير التجارية كل سنة على الأرباح المحصل عليها من كل مهنة أو نشاط غير تجاري خلال السنة المنصرمة، وتكون القاعدة الضريبية من الفرق بين الدخول والنفقات المتطلبة لمزاولة النشاط كإيجار المحلات والاهتلاكات ومصاريف الموظفين واليد العاملة.

ويلزم كل شخص خاضع لضريبة على الأرباح غير التجارية بتوجيه تصريح بالوجود إلى إدارة الضرائب خلال 20 يوما الموالية لبدء نشاطه في موريتانيا كما يلزم بتقديم

[267] المواد من 32 إلى 40 من القانون العام للضرائب، موريتانيا، 2004.

الوثائق المحاسبية التي تمكن من التحديد الصحيح للأرباح أو الخسارة المحققين خلال السنة المنصرمة.

2-3- المعدلات الضريبية:

تقدر نسبة الضريبة على الأرباح غير التجارية بـ 35%.

3- الضريبة على المرتبات والأجور[268]:

3-1- مجال التطبيق:

تخضع لهذه الضريبة المرتبات والأجور والمعاشات وإيرادات التعويضات والامتيازات العينية في حدود 40% إذا تجاوزت 20% من الأجر النقدي الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة بطريقة الاقتطاع من المنبع.

3-2- حساب الضريبة:

يعرف معدل الضريبة المطبق على المكافآت الخاضعة للضريبة، حسب السلم التصاعدي التالي:

- المكافأة الشهرية الخاضعة للضريبة أقل أو تساوي 22.500 أوقية: 15%؛
- المكافأة الشهرية الخاضعة للضريبة أكبر من 22.500 أوقية: 40%.

يحدد مقدار الحقوق العادية بتطبيق إحدى العمليات التالية حسب المكافأة الخاضعة للضريبة:

---

[268] المواد من 62 إلى 72 من القانون العام للضرائب، موريتانيا، 2005.

- المكافأة الشهرية الخاضعة للضريبة أقل أو تساوي 22.500 أوقية: مقدار الضريبة= المكافأة الخاضعة للضريبة X 0.15 ؛
- المكافأة الشهرية الخاضعة للضريبة أكبر من 22.500 أوقية: مقدار الضريبة= (المكافأة الخاضعة للضريبة X 0.40)-5.625.

<u>3-3-الإعفاءات :</u>

تعفى من هذه الضريبة التعويضات العائلية والتعويضات الخاصة في حدود 10.000 أوقية في الشهر وكذلك المعاشات الممنوحة لضحايا الحرب وقدماء المقاومين وضحايا حوادث الشغل.

ويمكن أن تخصم الاشتراكات في التقاعد وكذا بعض المساهمات المماثلة في الضمان الاجتماعي من المبلغ الخام المحصل عليه.

<u>4-الضريبة على الدخول العقارية:</u>

لقد فرض القانون الموريتاني الضريبة على الدخول العقارية بمعدل قدره 6%، وهي تستحق على المبلغ الكلي للإيجارات التي حلّ أجلها.

وبحلول سنة 1986 وبموجب قانون المالية لهذه السنة تم إحداث الضريبة العقارية بدلا عن الضريبة على الدخول العقارية والدخول ذات المساهمة العقارية، وبذلك لم تعد الدخول العقارية خاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية. لكن قانون المالية لسنة 1990 أعاد إدماج الضريبة على الدخل العقاري والمساهمة العقارية من جديد.

وتعفى من هذه الضريبة الدخول التي تقل عن 60.000 أوقية في السنة

وتستخلص الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين بنفس الطريقة المتبعة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح المحصل عليها من الاستغلال الفلاحي[269].

---

[269] Article 84 du code général des Impôts, Mauritanie, 2004.

5- الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة:

تطبق هذه الضريبة[270] على:

- الإيرادات الموزعة من طرف الشركات و المجموعات الأخرى الخاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية؛
- دخول سندات الدين، الودائع، الكفالات و الحسابات الجارية.

بينما تعفى من الضريبة المبالغ النقدية الموجهة للادخار على الأساس الفوائد الناتجة، ويستفيد من هذا الإجراء الموريتانيين غير المقيمين، لما تتجاوز قيمة الفوائد 1.000.000 أوقية.

يطبق على هذه الدخول معدل يقدر بـ 10% ، على أساس الناتج الإجمالي الممنوح من طرف المستفيدين أو ما تحصلوا عليه.

6-الضريبة العامة على الدخل:

6-1- مجال التطبيق:

يخضع لهذه الضريبة[271] الدخل الصافي الكلي مهما كان مصدره المحصل عليه من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين بصفة اعتيادية بموريتانيا أو لهم مقر إقامة رئيسي بها أو الذين يزاولون نشاطا رئيسيا بها.

6-2- نسب الضريبة:

تفرض الضريبة على الدخول على نحو ما هو عليه الأمر في حساب الضرائب النوعية ووفق شرائح محددة وذلك على النحو التالي:

الجدول 24: سلم الضريبة العامة على الدخل في موريتانيا.

[270] Articles de 73 à 83 du code général des Impôts, Mauritanie, 2004.
[271] Articles de 84 à 113 du code général des Impôts, Mauritanie,2004.

الشريحة (أوقية)	النسب (%)
أقل من 180.000	معفى
180.001 - 380.000	5
380.001 - 700.000	10
700.000 - 1.350.000	20
1.350.001 – 2.500.000	30
أكثر من 2.500.000	40

المصدر: إدارة الضرائب في موريتانيا، 2004.

للإشارة تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمكلف الخاضع لمثل هذه الضريبة إن كان أعزبا، متزوجا، أرملا أو مطلقا بأولاد أو دون أولاد و تطبق على أساس ذلك معاملات متدرجة من 1 إلى 3.5.

ب- الضريبة على القيمة المضافة:

تخضع للضريبة على القيمة المضافة كل العمليات المتعلقة بنشاط اقتصادي كعمليات الاستيراد وتسليم الأموال أو تقديم الخدمات، وذلك إذا كانت منجزة في التراب الموريتاني من طرف أشخاص خاضعين للضريبة، وتعتبر أنشطة اقتصادية الأنشطة الصناعية والتجارية والصناعة التقليدية.

1- مجال تطبيقها[272]:

يشمل ميدان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الواردات والمبيعات والأشغال العقارية وتقديم الخدمات والتسليم الذاتي وأنشطة المهن غير التجارية.

[272] المادة من 177 إلى 184 من القانون العام للضرائب، موريتانيا، 2005.

كما يخضع للضريبة على القيمة المضافة الأشخاص المعنويــون أو المــاديون الــذي يخضعون للنظام الحقيقي المفروض بخصوص الأرباح الصناعية والتجارية والأربــاح غير التجارية.
ويكون الخضوع للضريبة على القيمة المضافة نهائيا إلا في حالــة وقــف النــشاط أو التخلي عنه.

2- معدلات الضريبة على القيمة المضافة:

تتحدد أسعار الضريبة على القيمة المضافة فيما يلي :

- المعدل العادي: 14 % على جميع العمليات و المنتجات الموجودة داخل نطاق الضريبة؛
- المعدل الصفري: 0 % عند التصدير.

3- الإعفاءات:

تعفى من الضريبة على القيمة المضافة كل العمليات التي ينجزها الأشخاص الطبيعيون الخاضعون لنظام التقدير الجزافي في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وكذا الأعمال الطبية والمصاريف الإستشفائية.
كما تعفى منها عمليات نقل المسافرين والبضائع، وعمليات طبع الجرائــد والــدوريات باستثناء ما هو متحصل عليه من الإشهار وبيع هذه الجرائد والدوريات.

4- نظام الإسقاطات:

ويتم خصم من مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المبالغ التي تم أداؤها بمناسبة كــل عنصر من عناصر الثمن للعملية الخاضعة للضريبة.
ويسمح للمكلفين بإسقاط الضريبة على القيمة المضافة التي سبق لهم أداؤها بمناسبة بيع أو استيراد من مبلغ الضريبة المستحقة، كما سمح لهم بــإجراء أي إســقاط للــضريبة

المطبقة على الأموال والخدمات التي يستعملها الغير أو التـــي يـــستعملها المـــسيرون وعمال المقاولة كالتنقل والإقامة.

ويلزم كل شخص خاضع للضريبة بتقديم تصريح كل شهر يتضمن المبلغ الإجمالي لكل العمليات المحققة وتفصيل العمليات والمبالغ التي تمنح الحق في الإسقاطات.

علاوة على الضريبة على القيمة المضافة، هناك ضريبة أخرى تسمى الضريبة علـــى رقم المعاملات وهي تطبق مبدئيا على كل العمليات غير الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، ويعتبر مكلفا بأدائها كل شخص يحقق هذه العمليات باستقلال ســـواء بـــصفة مستمرة أو عرضية.

ثانيا- ملاحظات حول النظام الضريبي الموريتاني:

بعد استعراض أهم مكونات النظام الضريبي الموريتاني من خـــلال أهـــم الـــضرائب المباشرة و غير المباشرة، نسجل الملاحظات التالية:

أ- يتضمن النظام الضريبي الموريتاني أحكاما متقدمة فيما يتعلق بـــضرورة مسك المكلفين لمحاسبة شمولية مطابقة لمقتضيات مخطط محاسبي عـــام وهي المبادئ المعتمدة حديثا من قبل الدول التـــي يعتبـــر فيهـــا النظـــام الضريبي متطورا؛

ب-أن المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة بطريقة جزافية يمثلون 95 % من مجموع المكلفين، وبالتالي فإن المبادئ المحاسبية المتقدمة نظريا التي تكلمنا عنها سابقا لا تكاد تعرف التطبيق إلا بصفة محدودة جدا؛

ج- وجود ضرائب نوعية، أمر يعرقل النشاط الاقتصادي في إجماله، لـــذا وجب الاعتماد على ضريبية عامة للدخل تجمع جميع فئات الدخل و تطبـــق عليه سلما ضريبيا واحدا.

يتضح لنا ضرورة إدخال بعض الإصلاحات في النظام الضريبي الموريتاني من خلال إعادة صياغة هياكله حتى تنسجم مع المبادئ النظرية التي يتضمنها القانون الموريتاني، و هذا على ضوء التطورات التي يعرفها المجتمع الموريتاني.

المطلب الخامس: النظام الضريبي الجزائري

قد تكون الهزة العنيفة التي عرفتها السوق العالمية للمحروقات سنة 1986، نقطة البداية للجزائر، على غرار البلدان التي تعتمد ميزانيتها أساسا على دخول البترول، للشروع في إصلاحات مست السياسة الاقتصادية المنتهجة آنذاك في أهدافها و في أدواتها،وكانت الضريبة إحدى هذه الأدوات التي خضعت لمنطق الإصلاح، لما تمثله، و لو نظريا، في أنها القناة الرئيسية لتعبئة الموارد المالية الضرورية المستعملة لتمويل تدخلات الدولة في المجتمع، و تم التفكير في جعلها الوسيلة المناسبة لمجابهة تقلبات دخول البترول، المرتبطة بالتغيرات المفاجئة لأسعار هذه المادة الحيوية في الأسواق العالمية.

لهذا قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي سنة 1987، متكونة من موظفين في إدارة الضرائب بصفة خاصة وزارة المالية بصفة عامة، خبراء وأكاديميون، قدمت مقترحاتها سنة 1989، تضمنت الخطوط العريضة للنظام الضريبي الجديد، و الذي رأى النور في بداية التسعينيات.

أولا- أهداف و محتوى الإصلاح الضريبي لسنة 1992:

سطر برنامج الإصلاح الضريبي مجموعة من الأهداف، المتدرجة عبر الزمن، من أهداف قصيرة، متوسطة و طويلة المدى، و التي يمكن إجمالها فيما يلي:

- تحقيق نمو اقتصادي من خلال ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار المنتج، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناتج عن تعدد الضرائب من جهة و ارتفاع معدلاتها من جهة أخرى؛
- توفير الشروط الملائمة الضرورية لتحقيق توازن على صعيد ميزان المدفوعات، من خلال تنويع الصادرات، حيث أن هذه الأخيرة بقيت تحت هيمنة المنتجات البترولية، في ظل سوق نفطية غير مستقرة؛
- إعادة توزيع الدخول بشكل عادل، و الحفاظ على القدرة الشرائية للعملة الوطنية، باستخدام الضريبة كأداة للتحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك؛
- المساهمة في تحقيق أهداف اللامركزية السياسية و الاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بوجود حالة من عدم التوازن الجهوي الذي تعرفه الجزائر، و تباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق البلاد المختلفة؛

- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته، مكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل إدارة الضرائب[273] .

و قد أسفر النظام الضريبي الجديد على بنية ضريبية مماثلة لما هو معمول به في دول العالم المتقدمة، أهم هذه الضرائب: ضريبة إجمالية على الدخل خاصة بالأشخاص

[201]عبد المجيد قدي، " النظام الضريبي الجزائري في الألفية الثالثة"، محاضرة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب –البليدة، 20-21 ماي 2002.

الطبيعيين، ضريبة على أرباح الشركات و ضـريبة غيـر مباشـرة علـى الإنفـاق والاستهلاك تتمثل في الرسم على القيمة المضافة. و سنركز في عرضنا علـى هـذه الضرائب فقط دون سواها مادام قد تكون إحداها أو كلها معنيـة بالتنـسيق الـضريبي المغاربي.

أ- **ضريبة الدخل الإجمالي:**

1- مجال التطبيق:

يخضع لضريبة الدخل الإجمالي، على كافة دخولهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. كما يخضع لنفس هذه الضريبة الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر بعنوان دخولهم من مصدر جزائري[274].

يعتبر أن موطن التكليف موجود بالجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين يزاولون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
- الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له عند ما تكون مدة الإيجار لا تقل عن السنة.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

يعتبر أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم، أن موطن تكليفهم في الجزائر و بالتالي هم خاضعون لضريبة الدخل الإجمالي.

يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان مواطن تكليفهم في الجزائر أم خارجها. الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو

[274] Articles de 1 à 7, code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005.

دخول، يتم تحويل فر ض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي مبرمة مع بلدان أخرى.

و تأخذ هذه الضريبة بعين الاعتبار، الوضعية الاجتماعية التي يتواجد عليها المكلف بالضريبة، و كذلك حجم دخله و دول الأشخاص الموجودين تحت رعايته.

كما تفرض هذه الضريبة على دخول الأشخاص الشركاء التي يحصلون عليها من أدائهم لأعمالهم في شركات الأشخاص.

2- فئات الدخل المعنية:

تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي[275] لمجموع الدخول الصافية التالية:

- الأرباح الصناعية، التجارية و الحرفية؛
- الأرباح غير التجارية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية؛
- فوائض القيمة المرتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق المتعلقة بها؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية.

2-1- الأرباح الصناعية، التجارية و الحرفية:

تعتبر كأرباح صناعية, تجارية و حرفية. الأرباح المحققة من طرف أشخاص طبيعيين و الناتجة عن ممارسة نشاطات صناعية تجارية حرفية.

تتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة، إما حسب طريقة النظام الجزافي أو النظام الحقيقي.

- **النظام الجزافي**: يتم تطبيقه عندما لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق مبلغ:

[275] Articles de 11 à 84, code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005.

- 1.500.000 د.ج، إذا تمثل النشاط الرئيسي للمكلف بالضريبة، في بيع سلع و أشياء و تموينات و مواد مخصصة إما لأخذها أو لاستهلاكها في عين المكان أو توفير السكن؛
- 800.000 د.ج، إذا كان المكلف بالضريبة يمارس نشاطا يتعلق بتأدية الخدمات.

و لما يمارس مكلف بالضريبة نشاطا ينتمي لفئتين في أن واحد، فإن النظام الجزافي لا يطبق عليه، إلا إذا كان:

- رقم أعماله الإجمالي السنوي (مبيعات + توفير الخدمات) لا يتجاوز مبلغ 1.500.000 د.ج؛
- رقم أعماله الإجمالي السنوي المحقق في مجال تأدية الخدمات، لا يتجاوز مبلغ 800.000 د.ج.

- **النظام الحقيقي:**

يطبق هذا النظام وجوبا، في الحالات التالية:

- إذا كان رقم الأعمال السنوي للمكلف بالضريبة يتجاوز مبلغ 1.500.000 د.ج، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالشراء و إعادة البيع أو 800.000 د.ج، بالنسبة لتأدية الخدمات؛
- المكلفين بالضريبة الممارسين لعمليات البيع بالجملة؛
- المكلفين بالضريبة الذين يقومون بتأجير العتاد أو السلع الاستهلاكية التي لها صفة الديمومة، إلا إذا كانت لها علاقة تبعية أو مرتبطة بها.

أما فيما يخص الإعفاءات، توجد ثلاثة أصناف: إعفاء دائم موجه لبعض فئات المجتمع المحتاجة مثل مؤسسات المعوقين، أو الواجب تشجيعها كالفرق المسرحية، إعفاء لمدة عشر سنوات على أساس الأرباح المحققة من

طرف الحرفيين التقليديين و كذا الذين يمارسون النشاط الحرفي الفني، كما تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث سنوات بالنسبة للأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، و هذا انطلاقا من تاريخ انطلاق الاستغلال. و قد تمدد مدة الإعفاء إلى ستة سنوات، إذا كانت الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها.

2-2- الأرباح غير التجارية:

تضم هذه الفئة الدخول الناتجة عن مزاولة مهنة حرّة مثل: المحاماة، الطب، الخبرة المحاسبية...الخ، عن ممارسة نشاط غير تجاري كعضو في شركة أشخاص و كذلك المسيرين ذوي الأغلبية في شركات ذات مسؤولية محدودة إلى جانب نواتج متأتية ن براءات الاستغلال أو براءات الاختراع.

يطبق النظام الضريبي لهذه الفئة، من خلال نظامين: نظام التصريح المراقب و نظام الاقتطاع من المنبع.

- **نظام التصريح المراقب:** يكون هذا النظام إجباريا، عند ممارسة نشاط غير تجاري كعضو في شركة أشخاص، ممارسة نشاط حرّ، و الحصول على دخول بصفة مسير ذو أغلبية في شركة أو شركات ذات مسؤولية محدودة؛
- **نظام الاقتطاع من المصدر**:يطبق هذا النظام على المبالغ المدفوعة كأجرة مقابل نشاط منجز في الجزائر من خلال ممارسة مهنة غير تجارية، نواتج حقوق المؤلف المقبوضة من طرف الكتاب أو الملحنين و من قبل ورثتهم أو الموصى لهم، دخول براءات الاستغلال أو براءات الاختراع أو التنازل عنها و كذا منح أو التنازل عن علامات صنع أو مناهج أو صيغ إلى جانب المبالغ المدفوعة كعلاوات عن الخدمات المقدمة أو المستعملة بالجزائر.

أخيرا، يطبق اقتطاع من المنبع يقدر بـ 24% (محرّرة من الضريبة) على الدخول المدفوعة من طرف مقيمين بالجزائر، لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر.

2-3- الدخول العقارية الناتجة عن تأجير الممتلكات المبنية و غير المبنية:

تعتبر دخول عقارية، كل دخول ناتجة عن تأجير العقارات أو أجزاء العقارات المبنية: السكنات، المصانع، المحلات أو المكاتب، إلى جانب تـأجير كـل محـلّ تجـاري أو صناعي دون معداته، بشرط أن لا تدرج هذه الإيرادات في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو إلى مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية و التي تتبع فئة الأرباح الصناعية والتجارية.إضافة إلى عقود القرض للاستعمال و تـأجير الممتلكـات غيـر المبنية مهما كانت طبيعتها بما فيها الأراضي الفلاحية.

يساوي الدخل المعتمد كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يخص هـذه الفئـة، مبلغ الإيجار الإجمالي السنوي.

و تطبق على هذا الأساس نسب: 10% على الدخول الناتجة عن تأجير عقارات للسكن و 30% على الدخل الناتج عن تأجير محلّ ذي استعمال تجاري.

2-4-دخول الأموال المنقولة:

تتضمن دخول الأموال المنقولة فئتين هامتين: أرباح الأسهم، نواتج الشركة و الإيرادات المماثلة لها و دخول الديون، الودائع و الكفالات.

في هذا الإطار تعفى من الضريبة على الدخل الإجمـالي أو الـضريبة علـى أربـاح الشركات لمدة خمس سنوات، ابتداء من الفاتح جانفي 2003:

- نواتج و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عـن الأسـهم و الـسندات المماثلة المسعرة في البورصة؛
- نواتج أسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
- نواتج و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنـازل عـن الـسندات و الأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو التي تم تدولها في سوق منظمة، لأجـل مدتـه

خمس سنوات وصادرة خلال مدة خمس سنوات، ابتداء من الفاتح جانفي 2003، حيث يشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه المدّة.

أما فيما يخص إيرادات الديون و الودائع و الكفالات المحصل عليها من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي، فهي تخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 10%، تطبق على الجهة الدافعة. و يعتبر هذا الخصم قرضا ضريبيا سواء عند احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

2-5- الرواتب و الأجور:

تشمل هذه الفئة الأجور الرئيسية (أجور و رواتب)، الأجور الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية) و المزايا العينية (إطعام، مسكن، تدفئة، إنارة...) الممنوحة للأجراء إما مجانا و إما مقابل اقتطاع أقل من قيمتها.

و يعفى من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي على مستوى هذه الفئة، بصفة عامة، جميع الأشخاص الجزائريين الذين لا تسمح لهم وضعيته الاجتماعية بأدائها و الذين تم تحديدهم قانونا إلى جانب بعض الحالات الخاصة بالنسبة للأشخاص الأجانب، من سفراء و قناصل و أعوان قنصليين شريطة أن تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.و يستفيد من نفس المزايا الأشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة في دولة أخرى بمقتضى اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

و تخصم من الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة الاشتراكات المدفوعة في إطار التأمينات الاجتماعية و التي تكون نسبتها 8,5 %، من الناتج المذكور أعلاه.

2-6- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بثمن عن العقارات المبنية و غير المبنية:

يتعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين مهما كانت جنسيتهم و مكان إقامتهم، الذين يتنازلون عن ممتلكات عقارية و كذا الحقوق المرتبطة بها و المتعلقة بأملاكهم الخاصة، ويستثنى من ذلك:

- الأشخاص المعنويون و الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون فوائض قيمة عقارية في إطار نشاطهم المهني.

يتم إخضاع فائض القيمة للضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان سنة التنازل، وتحسب الضريبة بتطبيق معدل 15% محرّر من الضريبة على الدخل الإجمالي على فائض القيمة الخاضع لها.

2-7- الدخول الفلاحية:

تتمثل في الإيرادات المحققة في إطار ممارسة نشاطات فلاحية و تربية الماشية.
تعفى بصفة دائمة من أداء الضريبة على الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب، الخضر الجافة و التمور، بينما تستفيد من إعفاء مؤقت الدخول الفلاحية الناتجة عن استغلال أراضي مستثمرة حديثا أو في المناطق الجبلية.
يتمثل الدخل الفلاحي الواجب اعتماده كأساس لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي، في الدخل الصافي بعد اقتطاع الأعباء المالية للاستغلال.
تحدد تعريفات التخفيض المطبق على أساس الدخل الفلاحي الخاضع للضريبة، اعتبارا من الفاتح جانفي 2003، من طرف لجنة ولائية مشكلة من ممثل عن إدارة الضرائب وممثل عن الإدارة المكلفة بالفلاحة و ممثل عن الغرفة الفلاحية.

2- نسب الضريبة:

تخضع دخول فئات دخول الأشخاص الطبيعيين[276] للضريبة على الدخل الإجمالي على أساس الجدول التالي:

[276] Articles de 104 à 107, code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005.

الجدول رقم 25: سلم نسب الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر.

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0	لا يتجاوز 60.000
10	180.000 - 60.001
20	360.000 - 180.001
30	1.080.000 - 360.001
35	3.240.000 -1.080.001
40	أكثر من 3.240.000

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003، صفحة 53.

ب- الضريبة على أرباح الشركات:

تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات تبعا لنفس القواعد المطبقة على الأرباح الصناعية و التجارية، المذكورة سالفا، الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و التابعة للنظام الحقيقي. يقدّر معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ 30%، و في حالة الأرباح المعاد استثمارها تخفض إلى 15%. يتمثل نظام دفع الضريبة في نظام الأقساط[277]، حيث يتم دفع ثلاثة أقساط، خلال الفترات من 15 فيفري إلى 15 مارس، من 15 ماي إلى 15 جوان و من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر من السنة التي تلي تحقيق الأرباح، التي مثلت أساس حساب الضريبة.

[277] Article 356, code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005.

أما في حالة الشركات الأجنبية التي تؤدي خدمات فقط سواء كان لديها منشأة دائمة أو لا، فيتم اقتطاع نسبة 24% على الدخول التي تحصل عليها من هــذه العمليــات فــي الجزائر[278].

ج- الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي أو الحر.

و عليه توجد خارج نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية.

كما تم إدراج عمليات البنوك و التأمين التي كانت خاضعة للرسم على عمليات البنوك والتأمين داخل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من 01 جانفي 1995.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك بصفة كلية، غير أنها تحصّل بصفة منتظمة كلما تم إجراء صفقة أو عملية خاضعة للرسم.

في حالة خضوع الشخص للرسم على القيمة المضافة بإمكانه إجراء الخصم من الرسم الذي يطلبه من زبائنه، الرسم المفوتر من طرف ممونيه أو ذلك الذي يدفعه عند الاستيراد. وفي الأخير، لا يدفع هذا الشخص إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من زبائنه و ذلك المدفوع لممونيه أو عند استيراد السلع.

في حالة ما إذا كان مبلغ الرسم المدفوع مسبقا يتجاوز مبلغ الرسم المستحق، يصبح هنالك قرض ضريبي يمكن للخاضع للرسم استرجاعه.

و في هذا الإطار، إذا كان المبدأ العام المعتمد في مجال الرسم على القيمة المضافة يتمثل في قابلية خصم الرسم الذي مس كل عناصر سعر تكلفة عملية خاضعة للرسم، فإنه توجد بعض الحالات الخاصة لعدم قابلية الخصم.[279]

---

[278] Articles de 135 à 167, code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005

[279] المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

أما عن الإعفاءات، فهي تستجيب، بصفة عامة، إلى اعتبارات اقتصادية، اجتماعية وثقافية، مثل: نشاطات استغلال المحروقات، المنتجات ذات الاستهلاك الواسع والتظاهرات الثقافية و الفنية ذات الصبغة التضامنية، كما تخص هذه الإعفاءات المنتجات الخاضعة للرسم على المذابح، مصوغات الذهب و الفضة و البلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

فيما يخص معدلات الرسم على القيمة المضافة، فهي محدّدة كالتالي:[280]

- 7% (معدل مخفض): يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي؛
- 17% (معدل عادي): يطبق على العمليات، الخدمات و المنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض 7%.

<u>ثانيا- ملاحظات حول النظام الضريبي الجزائري:</u>

من بين خصوصيات النظام الضريبي الجزائري، ارتكازه على عنصرين اثنين:

- الجباية البترولية، التي مثلت نسبة 53% من إجمالي الدخول الحكومية (الدولة والجماعات المحلية) سنة 2003؛
- الجباية العادية، التي سجلت بدورها نسبة 47%، خلال نفس الفترة.

و كما يمكننا ملاحظته، حجم الحصة المعتبرة التي تحتلّها الجباية البترولية على مستوى الدخول الحكومية رغم أنها انخفضت منذ 1998 أين كانت تمثل أزيد من 60%، مقابل ارتفاع لحجم الجباية العادية، و هذا راجع لعزم السلطات على الرفع التدريجي لإمكانيات الجباية العادية في التحصيل و توسيع الأوعية الضريبية نظرا للثبات الذي يميّز إيراداتها، عكس إيرادات المحروقات التي تبقى رهينة تقلبات السوق الدولية.

---

[280] يحدد التعداد المفصل للأملاك و الخدمات و العمليات في المواد من 21 إلى 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.كما يطبق رسم داخلي على الاستهلاك زيادة على الرسم على القيمة المضافة على الجعة، التبغ و السجائر طبقا للتعريفات المحددة في المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

استهدفت الإصلاحات المطبقة منذ سنة 1992 من طرف السلطات العمومية، إقامة الأسس لنظام ضريبي حديث، قادر على تحقيق دخول أمثلية للخزينة العمومية و تحقيق العدل و المساواة في فرض الضريبة. رغم هذا، لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري، من إنشاء كل الايجابيات التي منتظرة عبره. و هذا في مجال التشريع الجبائي أو على مستوى الإدارة، لذلك كان من الضروري تحسين نتائج هذا النظام الضريبي[281].

أ- مشاكل التشريع الضريبي:

يتعلّق الأمر بمناهج و طرق تسيير الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي، التي لم يتبعها تنسيق على مستوى التشريع الضريبي الشيء الذي أحدث العديد من التعقيدات، من بينها:

- العديد الكبير للإعفاءات الدائمة أو المؤقتة، مما خلق نفقات ضريبية لا طائل منها؛
- ضعف عتبة الإخضاع الضريبي حسب النظام الحقيقي؛
- تعقد إجراءات استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
- غياب جهاز مراقبة ملائم لمتطلبات بالرسم على القيمة المضافة.

أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، لقد بيّنت تجارب الدول المختلفة صعوبة تسيير هذه الضريبة في غياب إجراءات تسمح بإقامة روابط فعالة بين مختلف المصالح الضريبية. قبل أن يقوم بلد بإدخال ضريبة الدخل الإجمالي، عليه بإجراء هيكلة هامة لمصالحه الضريبية (مثل تجميع هذه المصالح في مراكز للضرائب) وتطوير الإجراءات (بما في ذلك إدخال المعلوماتية).

ب- العقبات أما إدارة الضرائب:

تواجه إدارة الضرائب العديد من المعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المنشودة، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

---

[281] Mohamed Abbas MAHERZI , " Basic Aspects of the Algerian Tax System", working paper presented in General Tax Administration Course, organised by The Malaysia Tax Academy - Inland Revenue Board of Malaysia, Kuala Lumpur- Malaysia, July 2004, pages 3 &4.

- غياب تقسيم فعلي للعمل بين المصالح الضريبي، حيث نجد تداخلا في الصلاحيات مما يؤثر سلبا على نوعية الخدمة العمومية؛
- التعقد الذي لا طائل منه الذي يطبع إجراءات التحصيل؛
- نقص فعالية مهام التحصيل و المراقبة الضريبية اللتان تعتبران مهمتان أساسيتين لإدارة الضرائب؛

لذلك تبنّت المديرية العامة للضرائب إستراتيجية معتمدة على "الجيل الثاني من الإصلاحات"، تستهدف القضاء على هذه المعوقات، و تقيم هياكل جديدة لتحسين الدخول الضريبية، مثل: إنشاء مديرية كبريات الشركات، المختصة في دراسة ملفات كبار المكلفين بالضريبة، بعد أن كانت مسيّرة من قبل المفتشيات على المستوى الإقليمي، إلى جانب عملية دمج هذه المفتشيات مع قباضات الضرائب لتنشأ ما يسمى بمركز ضريبي من أجل إعطاء فعالية أكثر في تحصيل الضرائب خاصة المباشرة منها، و الشروع في العمل بالإعلام الآلي على مستوى العديد من مصالح إدارة الضرائب.

<u>الإطار رقم 3</u>: مؤشرات فيتو تانزي (Vito TANZI) للنظام الضريبي الجيد

أ- **<u>مؤشرات التمركز</u>:** و يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب و المعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة و التنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب و جداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة و تفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب- **<u>مؤشر التشتت</u>:** و يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، و إذا كانت موجودة هل عددها قليل.فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

ج- **<u>مؤشر التآكل</u>:** و يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع

الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. و إذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة و القطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.و هذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات و مثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

د- **مؤشر تأخر التحصيل**: و يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم و لهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحدّ من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

ه- **مؤشر التحديد**: و يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي ذات المعدلات المحددة. و هذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

و- **مؤشر الموضوعية**: و يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتها الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها. ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو اعتباطية، بحيث يكون ميعاد الدفع و طريقته و المبلغ المطلوب دفعه واضحا و معلوما للممول أو لأي شخص آخر، و هذا ما يمكن للممول من الدفاع عن حقوقه ضدّ أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

ز- **مؤشر التنفيذ**: و يتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل و بفعالية. و هذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات و التنبؤات، و مستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات و قابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي و الاقتصادي.

ح- **مؤشر تكلفة التحصيل**: و هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية و النفقة، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

المصدر: الأستاذ الدكتور عبد المجيد قدي، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية- دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صفحات من 165 إلى 167.

المبحث الثاني: المقارنة بين الأنظمة الضريبية المغاربية

تتبعنا خلال المبحث الأول أن أغلب الدول المغاربية ، قد عرفت إصلاحات ضريبية، ماعدا ليبيا، و تم الشروع في هذه الإصلاحات منذ استرجاع هذه الدول لسيادتها الوطنية، لتأخذ أشكالا متعدّدة مع التطورات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية خاصة خلال فترة الثمانينيات و التسعينيات. حيث واجهت أغلب الاقتصاديات المغاربية صعوبات مالية شديدة ، خاصة عقب انهيار أسعار البترول سنة 1986 و التي تعتبر المورد المالي الرئيسي بالنسبة لبعض البلدان المغاربية (حالة الجزائر)، و كانت سببا مباشرا في مباشرتها لمجموعة من الإصلاحات في المجال المالي، و على وجه الخصوص في الجانب الضريبي.

و مادام أن الأنظمة الضريبية هي المرآة العاكسة للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية في بلد معين[282]، جاءت الإصلاحات الضريبية تحت تأثير عاملين اثنين:[283] العامل التقني، نتيجة المعوقات و التعقيدات المتشابكة التي كانت تطبع الأنظمة الضريبية المغاربية، والعامل المباشر الفعلي، المتمثل في الأزمة الاقتصادية و المالية التي ضربت اقتصاديات أغلب الدول المغاربية.

- فبالنسبة للعامل الأول، سعت البلدان المغاربية للخروج من نظام ضريبي عتيق ورثته عن الفترة الاستعمارية، وإتباع مقابل ذلك، سياسة ضريبية رشيدة و حديثة تسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التوزيع العادل للثروات التي تزخر بها الدول المغاربية؛

---

[282] Annie VALLEE, Op.cit., page 3.

[283] Youcef OUSIDHOUM : « la modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb », Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin –Lyon III, Faculté de Droit, France, 2001, pages 34&35.

- أما العامل الثاني، فيرتبط بتنمية الموارد المالية الداخلية التي أصبحت لا تفي باحتياجات الدول المغاربية، من أجل العمل على تحقيق التوازنات المالية العامة كأول خطوة في تحقيق الإنعاش الاقتصادي و مجابهة الأزمة الاقتصادية.

ومن جهة أخرى يلاحظ بالنسبة لجل دول اتحاد المغرب العربي أن الإعفاءات الضريبية والنسب المرتفعة للضرائب التي كان يتسم بها النظام الضريبي قبل الإصلاح، قد أدت إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ووقوع العبء الضريبي على صغار الممولين والأجراء وقطاع الاستيراد، كما أن تعقد الوعاء الضريبي وتعدّد النسب المطبقة على مختلف الضرائب لم يسمح بانخراط المكلفين بسهولة في النسق الضريبي.

لذلك برزت حاجة ملحة في وضع نظام يتكون من:

- الضريبة على القيمة المضافة والتي طبقت في المغرب ابتداء من سنة 1986، وفي تونس سنة 1988، وبالجزائر ابتداء من 1992 وأخيرا موريتانيا سنة 1995، بينما لم تطبق في ليبيا إلى يومنا هذا.
- الضريبة على الشركات والتي شرع في تطبيقها في المغرب سنة 1987، تونس سنة 1990، الجزائر سنة 1992 وموريتانيا وليبيا ابتداء من سنة 1995.
- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وشرع في تطبيقها في كل من المغرب وتونس ابتداء من سنة 1990 وفي الجزائر ابتداء من سنة 1992 في حين أن موريتانيا كان يتم العمل بها منذ سنة 1982، كما أن ليبيا تشهد هي الأخرى العمل بهذه الضريبة.

والملاحظ أن الأنظمة الضريبية المغاربية، تتسم بخصائص تكاد تكون متقاربة وبهيكلة توشك أن تكون نفسها في كل هذه الدول، بل نلاحظ تأثير القانون الضريبي الفرنسي على التشريعات الضريبية في أغلب الدول المغاربية، الجزائر، تونس، المغرب وموريتانيا، على اعتبار أن فرنسا كانت الدولة المستعمرة لهذه البلدان لمدّة جدّ طويلة.

و تشترك هذه الأنظمة الضريبية، في سعيها لنفس الأهداف وإتباعها قواعدا تقنية متشابهة، كما تعتمد أدوات حديثة في تحديد الأوعية الضريبية وطرق التصفية والتحصيل والمراقبة الجبائية. لكن تبقى المشكلة في كيفيات استعمال هذه الأدوات الحديثة، و التي تحدث في غالب الأحيان العديد من المنازعات.

أ- الأهداف المشتركة للإصلاحات:

أما عن الأهداف المشتركة، على المديين القريب و المتوسط لتطبيق الإصلاحات الضريبية في المنطقة المغاربية، فهي كالتالي :

- إقامة نظام تركيبي أو تجميعي يدور حول ثلاث ضرائب رئيسية: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، و التي عوضت الضرائب التراكمية و النوعية السائدة آنذاك؛
- تبسيط إجراءات، ضوابط و قواعد الإخضاع الضريبي؛
- ضم الدخول الخاضعة للاقتطاع في إجمالها، المحققة من طرف المكلفين بالضريبة مهما اختلفت أنواعها ومصادرها ليتسنى تأسيس الضريبة وفق الصيغ الثلاثة ولو بدرجات متقاربة من حيث الكيفيات في تحديد المعدلات الضريبية، العناصر المخصومة من القاعدة الضريبية، الإعفاءات والإسقاطات على أساس الأعباء العائلية والاجتماعية والمهنية والاقتصادية والضمانات الممنوحة للخاضعين للضريبة.
- تحسين درجة الحياد والشفافية في النظام الضريبي، من أجل الوصول به إلى نظام قائم على العدالة و المساواة.

ب- الأهداف الإستراتيجية للإصلاحات:

أما عن الأهداف المرسومة على المدى الطويل:

- البحث عن توازن أفضل بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛

- إرساء الوعاء الضريبي على أسس عقلانية مع العمل على توسيع القاعدة الضريبية للتخفيف من الضغط الجبائي والعمل على إعادة توزيع عادل للدخول؛
- ضبط آليات الأنظمة الضريبية بغية تحقيق الانسجام بين مجالات تطبيقها وأدوات تحصيل الضرائب؛
- ضمان مصدر تمويلي دائم و مستقر للخزينة العمومية.

فيما يخص تشابه القواعد التقنية والوسائل المستعملة لتحقيق الأهداف السابق ذكرها، فيمكننا إعطاء صورة أكثر وضوحا لهذا التشابه الكبير من خلال:

الجدول رقم 26: مقارنة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في البلدان المغاربية.

القاعدة الضريبية / الدول	نطاق تطبيق ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين
الجزائر	الدخول الخاضعة للضريبة، محصل عليها على أساس الإقامة أو المصدر، و تتمثل في سبعة فئات دخل كلاسيكية.
تونس	نفس الشيء مع الجزائر، مع سبعة فئات دخل كلاسيكية.
المغرب	نفس المبدأ مع الجزائر و تونس، توجد خمسة فئات دخل كلاسيكية، فئة الأرباح الصناعية و التجارية مدمجة مع دخول المهن في فئة واحدة "الدخول المهنية".
ليبيا	نفس المبدأ مع البلدان السالفة الذكر، لكن توجد ضرائب نوعية نسبية لكل فئة دخل إلى جانب الضريبة العامة على الدخل.
موريتانيا	نفس الشيء مع موريتانيا.لكن يتم حساب قيمة الضريبة النوعية من خلال سلم تصاعدي.
ملاحظات	نلاحظ التماثل الكبير لمكونات القاعدة الخاضعة للضريبة في البلدان المغاربية، مع انفراد موريتانيا و ليبيا باعتمادهم على ضرائب نوعية

بجانب الضريبة الإجمالية تفرض على دخول الأشخاص الطبيعيين، مما يمثل تشويها لأنظمتهم الضريبية.	

الجدول رقم 27: أقصى النسب الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين في البلــدان المغاربية.

البلد	أقصى نسبة(%)
الجزائر	40
تونس	35
المغرب	44
موريتانيا	40
ليبيا	90

المصدر: من إعداد الطالب، 2005.

نلاحظ من الجدول رقم 27، أن أقصى نسب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيــين في الدول المغاربية، متقاربة ماعدا في ليبيا، التي تبلغ 90%، لكن حــالات وصــول المكلف الضريبي، في هذا البلد، إلى هذه النسبة نادر جدّا.أما من ناحية كيفيات حساب الدخل الخاضع لضريبة فقواعدها متقاربة، بين الدول المغاربية، مع اختلافات بسيطة تتبع طبيعة كل مجتمع.

فيما يخص الإعفاءات، فنجدها كلّها تصب في طريق تدعيم و إعفاء الفئات المحرومة، و الفئات الشبابية المستفيدة من برامج تنموية خاصة، بالإضافة إلى المهــن الحرفيــة، الفلاحية و المهن الصغيرة، إلى جانب الإعفاء المؤقت للدخول الناتجــة عــن أربــاح الأسهم (حالة تونس و الجزائر). و تظهر تجارب العديد من الدول أن الإطنــاب فــي

تطبيق الإعفاءات الشخصية و تعدّد الخصومات و الاقتطاعات التي يمكن أن يستفيد منها المكلفون بالضريبة، تقلص بشكل عالي من فعالية النظام الضريبي التصاعدي[284] حيث أن الارتقاء من شريحة إلى أخرى يزيد بشكل كبير من النفقات الضريبية غير المنتجة.

<u>الجدول رقم 28</u>: معدلات الضريبة على الشركات في البلدان المغاربية.

البلد	المعدلات (%)
الجزائر	30
تونس	35 و 10
المغرب	35 ، 17.5 و 39.6
موريتانيا	40
ليبيا	60

<u>المصدر</u>: من إعداد الطالب، 2005.

في مجال الضريبة على الشركات، لاحظنا تطبيق أغلب الدول المغاربية، لنفس التقنيات في تحديد الربح الخاضع للضريبة مع اختلاف طفيف في الأعباء القابلة للاقتطاع . نلاحظ أن المعدلات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، متقاربة فيما بين الدول المغاربية، مابين 30% و 40%، ماعدا ليبيا، التي تطبق سلما تصاعديا مع أقصى نسبة تقدّر بـ60%. نفس الشيء مع موريتانيا، الضريبة ليست نسبية بل تصاعدية على أساس سلم الضريبة العامة على الدخل. الملفت للانتباه وجود عدّة معدلات لضريبة الشركات في تونس و المغرب، بالنسبة لتونس نجد معدلا عاما يقدّر بـ35% و آخر بـ 10% يطبّق على المؤسسات المرغوب في ترقية نشاطاتها من طرف السلطات العمومية، مثل الصيد البحري، الحرف التقليدية. أما المغرب، فيطبق ثلاثة نسب: معدل عام بـ 35%، معدل خاص بمنطقة التبادل الحرّ الواقعة بطنجة يبلغ

[284] Vito TANZI & Howell ZEE, « une politique fiscale pour les pays en développement », Dossiers Economiques, n°27, Fonds Monétaire International, Washington, 2001, page 7.

17.5% و أخيرا معدل خاص بالقطاع المالي يقدّر بـــ 39.6%، مما قـــد نفـــسرّه أن المشرع المغربي قد قام بدراسة دقيقة للوعاء الضريبي الخاص بـــضريبة الـــشركات، وحدّد المجالات التي يمكن أن تجلب إيرادات هامة للخزينة العمومية المغربية، حيـــث خصّص أعلى نسبة للقطاع البنكي و التأمينات نظرا، للأرباح المعتبرة التي يحققها هذا القطاع، في مجال السياحة و في تحويل دخول المهاجرين المغاربة من ديار الغربة.
بينما ارتبطت الإعفاءات من هذه الضريبة بالسياسات العامة للحكومات لاستعمالها من ناحية التحفيز الاقتصادي و الاجتماعي.
لكن بالرجوع إلى خاصية تعدّد معدلات ضريبة الشركات، فـــي تـــونس و المغـــرب، القائمة على التوجه القطاعي، فقد يرجع هذا إلى بقايا النظام الاقتصادي السابق الـــذي كان سائدا، المعتمد كليّة على دور الدولة في تخصيص و توزيع الموارد، حيث أن هذه الممارسات تعرقل الأداء الحسن لقوى السوق[285] (حيث تحرّف الاختلافات في المعدلات الضريبية التخصيص القطاعي للموارد)، و تأتي هذه الممارسات معاكسة لالتزام هذه البلدان في السعي من أجل ترقية اقتصاد السوق.
سوف نركز كذلك على إجراء مقارنة في مجال الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في المنطقة المغاربية، و قد دققنا في هذه المقارنة، نظرا لكون التنسيق الضريبي الذي من المحتمل إقامته في المنطقة المغاربية، قد يخص في مرحلة أولى الـــضريبة علـــى القيمة المضافة، بهدف تنمية و تشجيع المبادلات البينية المغاربية.

[285] Vito TANZI & Howell ZEE, Op.cit., page 10.

الجدول رقم 29: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة في الدول المغاربية.

الأساس / الدول	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
الجزائر	تفرض على الاستهلاك، التي تخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي و الحرّ، إلى جانب عمليات البنوك و التأمين و عمليات الاستيراد. تفرض هذه الضريبة، بصفة عامة، على جميع العمليات و الخدمات المفوترة، ماعدا الموجودة خارج مجال تطبيق الرسم أو المعفية. القطاع الفلاحي والخدمات غير التجارية موجودة خارج نطاق تطبيق الرسم.
تونس	نفس المبدأ مع الجزائر.
المغرب	نفس الشيء السابقة مع البلدان السابقة. يضم مجال التطبيق كذلك، عمليات البيع على حالها من طرف التجار الذين لم يصل رقم أعمالهم مليونين درهم.
موريتانيا	نفس المبدأ مع البلدان المغاربية الأخرى، لكن لا تدخل مجال تطبيق هذه الضريبة عمليات البنوك، المؤسسات المالية، مؤسسات القرض، شركات التأمين و إعادة التأمين.
ملاحظات	المبادئ المتعامل بها عالميا في مجال الضريبة على القيمة المضافة موجودة على مستوى البلدان المغاربية، ماعدا ليبيا كما أشرنا إليه سالفا. مع ملاحظة عدم خضوع القطاع المالي و البنكي في موريتانيا لهذه الضريبة، بغية ترقيته وتعويد المواطنين على المرور بهذا القطاع في مختلف تعاملاتهم المالية والتجارية.

الجدول رقم 30 : أنظمة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول المغاربية.

القاعدة الضريبية / الدول	نظام فرض الضريبة
الجزائر	يشمل نظامين: **النظام الجزافي:** يخص الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم السنوي ما بين 130.000دج و1.500.000دج وما بين 100.000دج و800.000دج بالنسبة لتقديم الخدمات. عندما يتعلق نشاط المدين بالضريبة يتعلق بالنوعين المذكورين أعلاه، فإن النظام الجزافي لا يطبق إلا إذا اجتمع الشرطان و هما: – ألا يتجاوز رقم الأعمال الإجمالي السنوي (شراء إعادة البيع + تأدية الخدمات) 1.500.000 د.ج؛ – ألا يتجاوز رقم الأعمال المتعلق بنشاط تأدية الخدمات 800.000 د.ج. **النظام الحقيقي:** ويطبق على الأشخاص الطبيعيين و شركات الأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم 1.500.000دج بالنسبة لنشاط الشراء– إعادة البيع و800.000دج بالنسبة لنشاط تقديم الخدمات.
تونس	– نظام جزافي يطبق على جميع عمليات النقل البرّي، ماعدا سيارات الأجرة بالعداد أو للتأجير.
موريتانيا	– نظام واحد وهو التصريح الشهري.
ليبيا	– **لا توجد ضريبة على القيمة المضافة.**
المغرب	– **التصريح الشهري:** يشمل الخاضعين للضريبة الذين حققوا رقم أعمال للسنة الماضية، خاضع للضريبة يقدر بـــ 1.000.000 درهم مغربي. – **التصريح كل ثلاثي:** يخصص للخاضعين الجدد للضريبة ولأولئك الذين يقل رقم أعمالهم السنوي عن 1.000.000 درهم.
الملاحظات	يعتمد النظام الجزائري على التقدير الجزافي ونظام الربح الحقيقي مقارنة مع المغرب أين هناك التصريح الشهري والثلاثي في حين نجد في نظاما واحدا معمول به في موريتانيا وهو نظام التصريح الشهري، بينما تعتمد تونس على النظام الجزافي فقط بالنسبة للقطاع البرّي، أما باقي النشطات فهو التصريح الشهري.بينما ليبيا لا تتوفر على مثل هذه الضريبة. بصفة عامة، فإن الأنظمة المعمول بها في أقطار المغرب العربي لم يرق إلى حد الآن إلى مستوى النظام الحقيقي المعمول به في الدول المتقدمة حيث لا زالت الأنظمة المغاربية أنظمة شخصية أي تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية للمكلفين بالضريبة[286].

الجدول 31: معدلات الضريبة على القيمة المضافة في الدول المغاربية.

الأساس / الدول	المعدلات المطبقة
الجزائر	– 7% المعدل المخفض الخاص بالمواد واسعة الاستهلاك على وجه الخصوص، وعلى اقتناء بعض الأجهزة الحيوية.

[286] Liam EBRIL, Michael KEEN, Jean-Paul BODIN et Victoria SUMMERS, « the Modern VAT », International Monetary Fund, Washington D.C., 2001, page 52.

	- 17% المعدل العادي.
المغرب	- 7% معدل مخفض خاص بالمواد واسعة الاستهلاك؛ - 10% معدل مخفض خاص بقطاعات الفندقة و المطاعم؛ - 14% معدل خاص بالأشغال العقارية، القطاع البنكي وعمليات النقل، خدمات الكهرباء...الخ - 20% وهو المعدل العادي ويطبق على جميع العمليات الأخرى.
تونس	- 6% معدل مخفض خاص بالصناعات التقليدية و تحويل المنتجات الفلاحية؛ - 10% معدل خاص بقطاع السياحة، نقل البضائع، مواد التجهيزات الخ... - 18% المعدل العادي ويشمل ميدانه قائمة لمختلف المواد منها: اللحوم، الكتب، الطوابع البريدية الخ... - 29% يخص المنتجات الكمالية.
موريتانيا	- 14% المعدل العادي؛ - 0% المعدل الصفري وهو خاص بعمليات التصدير.
الملاحظات	نلاحظ أنه في الجزائر و موريتانيا يتم التعامل بمعدلين فقط للضريبة على القيمة المضافة على خلاف باقي الدول المغاربية، كما نلاحظ أن المعدل المخفض الأقل بين هذه الدول هي النسبة المطبقة في تونس والتي تبلغ 6% ويتم العمل أيضا في موريتانيا بالمعدل صفر بالنسبة لقطاع التصدير وذلك تشجيعا لهذا القطاع.

الجدول 32: أنظمة الاقتطاعات في مجال الضريبة على القيمة المضافة في الدول المغاربية.

الأساس **الدول**	**الاقتطاعات أو الإسقاطات**
الجزائر	- نظام الخصوم معمم على جميع المواد والخدمات المتعلقة أساسا بتسيير المؤسسات ما عدا تلك المتعلقة بتجهيزات المكاتب الإدارية. - إمكانية إرجاع الباقي من الضريبة.

المغرب	– مثل ما هو الحال في الجزائر فإن نظام الخصوم معمم على جميع المواد والخدمات المتعلقة بتسيير المؤسسات؛ – وجوب أداء الضريبة القابلة للخصم؛ – إذا تعذر اقتطاع جميع الضريبة الممكن خصمها فيرحل باقي الضريبة إلى الفترة الموالية.
تونس	– نفس النظام المطبق في المغرب؛ – يعمل بنفس المبدأ فيما يخص إمكانية إرجاع الضريبة التي لا يتم اقتطاعها ولكن في حدود معينة 20% و40% فيما يخص القرض بالإيجار.
موريتانيا	– نفس المبدأ المعمول به في المغرب.
ملاحظات	نظام الخصوم مطبق في جميع دول المغرب العربي. لا وجود للشرط القاضي بوجوب أداء الضريبة القابلة للخصم في كل من الجزائر، تونس وموريتانيا على غرار ما هو معمول به في المغرب. فيما يتعلق بخصم جميع مبلغ الضريبة يطبق نفس النظام بالمغرب وموريتانيا وذلك بترحيل باقي الضريبة إلى الفترة الموالية إذا تعذر اقتطاع جميع الضريبة، أما في الجزائر وتونس فيمكن إرجاع مبلغ الضريبة الفائض مباشرة.

الجدول 33: استرجاع الضريبة على القيمة المضافة في الدول المغاربية.

الأساس / الدول	استرجاع الضريبة
الجزائر	– يخص استرجاع الضريبة المؤداة على المواد والخدمات والعمليات التي يستحيل معها القيام بخصمها من ضريبة غير واجبة أساسا بفعل إعفاءات تشملها كعملية التصدير.
المغرب	– نفس النظام المعمول به في الجزائر.
تونس	– تتم عملية إرجاع الضريبة مباشرة عند المحصل المالي بعد تقديم طلب موقع عليه من طرف مركز المراقبة. – تتم عملية تقديم الوثائق والفواتير بعد ذلك للقيام بمراجعتها وفحصها والتي قد ينتج عنها عملية تصفية سواء لصالح الإدارة أو لصالح المعني بالأمر.
موريتانيا	– لا وجود لمبدأ استرجاع الضريبة.
ملاحظات	– تتسم الطريقة التي تتم بها تصفية ملفات إرجاع الضريبة بتونس بالسرعة والفعالية وذلك بغية تشجيع عمليات التصدير.

الجدول 34: فترة تقادم الضريبة على القيمة في الدول المغاربية.

الأساس / الدول	التقادم
الجزائر	4 سنوات
المغرب	4 سنوات
تونس	3 سنوات
موريتانيا	3 سنوات
ملاحظات	–

الجدول 35: الإعفاءات في مجال الضريبة على القيمة المضافة في الدول المغاربية.

الأساس / الدول	الإعفاءات في المجال الاجتماعي والثقافي
الجزائر	المجال الاجتماعي:

المواد الأساسية الأولية، الأدوية، السيارات ذات المنفعة والمقتناة كل 5 سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير والذين يتجاوز عجزهم 60%، الملزمين الصغار الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 50.000دج بالنسبة للخدمات، 80.000دج بالنسبة للملزمين الآخرين. **المجال الثقافي:** التظاهرات الثقافية والفنية والرياضية، العروض المسرحية ومشاهد البالي.	
المجال الاجتماعي: المواد الأساسية الأولية كالحليب، والخبز، البيوع والخدمات التي يقوم بها صغار الصناع الذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي 180.000 درهم بالإضافة إلى عمليات القرض العقاري والقرض المتعلق بالسكن الاقتصادي. **المجال الثقافي:** الورق الخاص بطباعة الجرائد، الدخول المتعلقة بالعروض السينمائية.	**المغرب**
المجال الاجتماعي: المواد الأساسية الأولية، مستغلو حمام الرشاشات، عمليات نقل المعاقين، صناعة سيارات النقل للمعاقين، عملية كراء الدور المفروشة للطلبة، استيراد وصنع المنتجات الرياضية بالإضافة إلى عمليات تسخين الماء باستعمال الطاقة الشمسية. **المجال الثقافي:** استيراد وإنتاج وبيع الورق الخاص بطباعة الجرائد والورق الخاص بوكالة الأنباء التونسية، المواصلات الهاتفية وأعمال البث الإذاعي من طرف الشبكة العمومية.	**تونس**
المجال الاجتماعي: عمليات نقل المسافرين والبضائع على الخطوط الجوية الدولية، الأعمال الطبية باستثناء مصاريف الاستشفاء والأعمال المنجزة من طرف أشخاص طبيعيين خاضعين للنظام الجزافي في ميدان الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية. **المجال الثقافي:** طبع وبيع الجرائد باستثناء الإشهار.	**موريتانيا**
يلاحظ أن القانون التونسي ينص على إعفاء استعمال الطاقة الشمسية وهو ما قد الذي ينبغي على الدول المغاربية إتباعه.	**ملاحظات**

الجدول 36: الإعفاءات في المجال الاقتصادي في الدول المغاربية.

الإعفاءات في المجال الاقتصادي	**الأساس**
	الدول
الورش البحرية، الأشغال المتعلقة بتربية الأسماك، التجهيزات الخاصة بشركة سوناطراك السيارات الجديدة أو المستعملة التي لا يتعدى عمرها ثلاث سنوات وقوة محركها 10 أحصنة. استيراد تجهيزات صناعية في إطار المقايضة، الحلي المصنوعة من المعادن النفيسة.	**الجزائر**
– الورش البحرية؛ – إعفاءات مع حق الاستفادة من الخصم: التصدير، أدوات وشباك الصيد، منتجات الحفاظ على النباتات، العمليات المنجزة على البواخر وأخيرا عمليات كراء القرى السياحية والفنادق.	**المغرب**
الورش البحرية، استيراد المعدات البحرية، استيراد اللوازم والتجهيزات التي لا توجد بتونس والمستعملة في الصناعة التقليدية، تصفية وتلفيف الزيوت النباتية الخاصة بغذاء الإنسان، استيراد وصنع وبيع العناصر التي تدخل في	**تونس**

	صنع محطات السقي بالنفط، اللوازم الفلاحية بصفة عامة، الخدمات المنجزة من طرف الخواص لصالح الفلاحين، استيراد وبيع التجهيزات الخاصة بالتنقيب على النفط، الأشغال المنجزة من طرف وكالات الأسفار والفنادق.
موريتانيا	عمليات تفويت الملكية وحق الانتفاع بالأصل التجاري، شركات التأمين، البنوك والمؤسسات المالية وأجهزة القرض.
ملاحظات	لتشجيع السياحة في دول المغرب العربي يتعين على باقي الدول المغاربية اتباع نفس الشيء المعمول به في تونس و المغرب.

مصدر جداول مقارنة الضريبية على القيمة المضافة: فكرة د. العربي كنون، مرجع سبق ذكره، صفحة 194، إلى جانب مساهمة الطالب.

خاتمة الفصل الثالث:

قمنا بعرض كل نظام ضريبي مغاربي على حدى، من أجل التعرّف على مراحل تطوره عبر الزمن، و الآثار التي تركتها عليه سلسلة الإصلاحات التي استهدفته على غرار القطاعات المالية و الاقتصادية الأخرى، خاصة في نهاية سنوات الثمانينات وبداية التسعينيات، و هي الفترة التي انتقلت خلالها الأنظمة الضريبية المغاربية من وضعية جمود إلى حالة أكثر حركية بفضل إحلال ضرائب مواتية لتطبيقها على مختلف الدخول، و تبسيط للإجراءات الضريبية من ربط و تحصيل و رقابة للعمليات الضريبية المختلفة، و التي مازالت في حاجة للتحسين.

و من خلال المقارنة البسيطة لهياكل الضرائب المباشرة و غير المباشرة، مع التركيز على ضريبة القيمة المضافة، خرجنا بعدّة نقاط تشابه و تماثل فيما بين الأنظمة المغاربية، بما في ذلك جوانب الإعفاءات من خلال استعمال هذه الضريبية لأهداف اقتصادية و اجتماعية. مما قد يسهل في المستقبل إعداد و تطبيق إجراءات التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي.

الشيء الوحيد الذي قد يثبّط هذه الآلية، هي حالة التقوقع التي ما يزال فيها النظام الضريبي الليبي، حيث لم يجري إصلاحات كالتي أجرتها البلدان المغاربية، منذ ما يفوق ثلاثون عاما، مما قد يعطل إقامة تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية.

الفصل الرابع:

دوافع إقامة تنسيق ضريبي مغاربي

مــــقـــدمـــة:

يعتبر التنسيق الضريبي إحدى أفضل الوسائل لتعظيم الفوائد الناتجة عن حركة المبادلات التجارية على مستوى تكامل إقليمي و إحدى العناصر الحاثة و المحفزة على زيادة حجم هذه المبادلات، مما سيسمح بإنشاء قيمة مضافة معتبرة يمكن أن تساهم في دفع منطقة التكامل نحو تحقيق مستويات النمو المرغوب فيها .

لكن، تستدعي عملية إقامة مثل هذا التنسيق توفير دعامة قانونية و اقتصادية قوية، يرتكز عليها، حتى يكتسب مناعة تقيه العوامل التي قد تجعله أداة مشلولة في خدمة التكامل الاقتصادي، هذا الأخير الذي ستصله هذه العدوى فيما بعد، بفعل وجود معوقات ذات طبيعة ضريبية تكبّد المتعاملين الاقتصاديين في المنطقة تكاليفا لا طاقة لهم بها.

لهذا سنقوم بإبراز الدوافع القانونية الواجب وضعها لفائدة التنسيق الضريبي، و ستتمثل هذه العملية ، في تجسيد أحكام معاهدة مراكش المؤسسة لاتحاد المغرب العربي، إلى جانب إعطاء مصداقية للمنطقة المغاربية في تعاملها مع الاتحاد الأوروبي على ضوء تطبيق اتفاقيات الشراكة المبرمة و إقامة منطقة التبادل الحرّ الأورو–متوسطية من جهة، و ضرورة تجسيد الأحكام المتعلقة بإقامة سوق مشتركة مغاربية لتكون الفضاء الطبيعي ليلعب التنسيق الضريبي دوره بفعالية من جهة أخرى(**المبحث الأول**) دون إغفال العنصر الاقتصادي في هذا الإطار، حيث أن هناك عدّة أسباب و دعائم يمكن أن ينطلق منها هذا التنسيق، كقدرته في تفادي العوامل المحرّضة لبروز منافسة ضريبية تنهك الأوعية الضريبية في البلدان المغاربية و تعرض بنيتها للتآكل، إلى جانب قابليته على إنعاش المبادلات التجارية المغاربية بالشكل الذي يسمح للمنطقة بتسريع نسق التكامل الإقليمي (**المبحث الثاني**).

<u>المبحث الأول</u>: الدوافع القانونية لإقامة تنسيق ضريبي

لقد أظهرت تجارب التكامل الاقتصادي في العديد من بقاع العالم أن تكوين فضاء اقتصادي موّحد يضمن من خلاله حرية التنقل للسلع ، الخدمات و رؤوس الأموال، مرتبط لا محالة بإقامة تنسيق ضريبي، قد يشمل في البداية الضرائب غير المباشرة لعلاقتها الوطيدة بالتدفقات التجارية و خاصة الرسم على القيمة المضافة، و فيما بعد الضرائب المباشرة.

في هذا الإطار، تتمثل، في نظرنا، الأسباب الرئيسية التي تدعو بلدان المغرب العربي للشروع في التفكير لإقامة تنسيق ضريبي: تطبيق و تنفيذ الأحكام التي تضمنتها الاتفاقيات الدولية خاصة **اتفاقية مراكش،** المنشئة لاتحاد المغرب العربي إلى جانب اتفاقية إنشاء منطقة تبادل حر ّمع **الاتحاد الأوروبي،** من جهة **(المطلب الأول)** ومن جهة أخرى، إقامة سوق مغاربية مشتركة، يكون فيها التنسيق الضريبي الأداة الرئيسية في تفعيلها **(المطلب الثاني)**.

<u>المطلب الأول</u>: تطبيق الاتفاقيات الدولية

يمكن أن يوجد عاملين رئيسيين يقومان بدفع الدول المغاربية في التفكير إلى تنسيق أنظمتها الضريبية.

يتمثّل العامل الأول في تطبيق أحكام اتفاقية مراكش المنشئة لاتحاد المغرب العربي، أما العامل الثاني فيتعلق بإنشاء منطقة تبادل حرّ مع الاتحاد الأوروبي.

<u>أولا– معاهدة مراكش</u>:

تتميز معاهدة مراكش في كونها اتفاقية إطار، حيث أنها وضعت أساس اتحاد المغرب العربي. ويمكن إبراز دورين أساسين لهذه المعاهدة:

- وسيلة لامتصاص الضغوطات المتعدّدة (السياسية، الاقتصادية...) التي قد تمرّ بها المنطقة؛
- اعتبارها أداة لتحقيق مشروع التكامل المغاربي.[427]

لهذا، قمنا، في مرحلة أولى، بتحليل الإطار العام للمعاهدة حتى نتمكن من تحديد مكانة و أهمية الأداة الضريبية في تجسيد التكامل المغاربي.

أ- تجربة التكامل الاقتصادي لبلدان المغرب العربي (1964-1975):

رغم عديد المحاولات الفاشلة لتجارب مشابهة في المنطقة[428]، ظلّت فكرة التكامل المغاربي مهيمنة على الساحة و تبلورت من خلال عزم البلدان المغاربية على إقامة مناخ مشجع على التكامل الاقتصادي لبلدان المنطقة.

1. الإطار التنظيمي:

تمّ عقد أول مؤتمر بتونس بين 29 سبتمبر و الفاتح أكتوبر 1964، ضمّ وزراء الاقتصاد لتونس، الجزائر و المغرب بغرض تحديد الميادين الرئيسية المعنية بالتعاون الاقتصادي. وقد تم التوقيع على بروتوكول اتفاق، سميّ بروتوكول تونس و الذي أنشأ بموجبه اللّجنة الاستشارية المغاربية الدائمة، و التي يمكن اعتبارها أول خطوة رسمية في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي.

أما الدورة الثانية المنعقدة بطنجة المغربية في 26 نوفمبر 1964، فتميّزت بإقرار العمل من أجل التنسيق بين المخططات الاقتصادية الوطنية و كذلك تمويل مشاريع التنمية المشتركة و اعتماد سياسة متماثلة في ميدان الشغل و التكوين المهني، بينما خصصت الدورة الثالثة المنعقدة في طرابلس في 27 ماي 1965، و التي شهدت انضمام ليبيا إلى اللجنة الاستشارية، و الرابعة المنعقدة بالجزائر في فيفري 1966، لأمور هيكلية متعلقة بتعيين الأمين العامّ للجنة و أعضائها الدائمين إلى جانب

[427] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, « l'harmonisation de la TVA dans la perspective de l'intégration Maghrébine »,Thèse de Doctorat Faculté Jean Monnet, Université de Paris XI, Paris, France, 1996, page 21.
[428] Abdelmadjid BOUZIDI, Op.cit., page 127.

تحديد حجم و كيفيات استعمال ميزانية هذه الهيئة، بينما خصّصت الدورة الخامسة المنعقدة في نوفمبر 1967 لتقييم الخطوات التي تمّت في إطار التعاون و التكامل بين دول المغرب العربي.

في هذا الإطار، تمّ تكليف اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة بإعداد مشروع اتفاق يتضمن تحديد الإطار المواتي للتعاون بين دول المغرب العربي الذي يهيئ أفضل الشروط للانتقال إلى من مرحلة التجربة الظرفية نحو مرحلة التكامل الاقتصادي المغاربي.

و قد قدمت اللجنة ، للدورة السادسة المنعقدة بالرباط في جويلية 1970، المشروع الذي أعدته بالتعاون مع خبراء من دول المغرب العربي و دوليين لكن لم يحظ المشروع بقبول جماعي مما جعل اللجنة تعيد النظر فيه و تدخل عليه تعديلات. وتجدر الإشارة إلى أن الدورة التي كان من المفروض عقدها خلال 1968، أجلت عدة مرات لتنعقد أخيرا في شهر جويلية 1970، و تميزت أيضا بإحلال موريتانيا محلّ ليبيا إثر انسحاب هذه الأخيرة.

و قد أعادت اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة تقديم المشروع المعدل من جديد في الدورة السابعة المنعقدة بالجزائر في ماي 1975، إلا أن قاعدة الإجماع التي يخضع لها المؤتمر لاتخاذ القرارات و البتّ في المشاريع حالت دون اعتماد مرة ثانية. و قد كانت هذه الدورة الأخيرة لهذه التجربة المغاربية.

و يتضح مما سبق أن التجربة المغاربية الممتدة ما بين 1964 و 1975، أين اجتمع خلالها وزراء الاقتصاد لدول المغرب العربي سبع مرات، قد شهدت في كل دورة تفاوتا و إن كانت انجازات التجربة أغلبها تجسدت في تأسيس مؤسسات التكامل الاقتصادي المغاربي[429] و المتمثلة في: مجلس وزراء الاقتصاد، اللجان المغاربية الدائمة (التي تتكون من اللّجنة الاستشارية المغاربية الدائمة و مركز الدراسات الصناعية المغاربي) إلى جانب اللّجان القطاعية المختصّة غير الدائمة.

---

[429] د. جمال عبد الناصر مانع، مرجع سبق ذكره، صفحات 63 و 64.

2. تقييم تجربة التكامل الاقتصادي المغاربي (1964-1975):

تعتبر التجربة هامة في مسيرة العمل المشترك بين بلدان المغرب العربي، و إذا كانت التجربة قد عرفت قيام عدة مؤسسات سهرت على إعداد العديد من الدراسات التمهيدية و أعدت الكثير من المشاريع القطاعية، إلا أنها لم ترق إلى مستوى تحقيق تكامل اقتصادي تدريجي في سبيل بناء الوحدة المغاربية بصفة شاملة. و يلاحظ على هذه التجربة أنها تميزت بتواضع الأهداف و محدودية الانجازات التي تمثل أغلبها في إحداث مؤسسات مغاربية. لكن عدم توصل اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة إلى تحقيق التكامل الاقتصادي لم يكن مرجعه إلى اللجنة نفسها بقدر ما هو راجع إلى المشاكل و العراقيل المتصلة بظروف التجربة في حدّ ذاتها. وواقع الأمر، ثمة عوامل كبيرة أعاقت مسيرة هذه التجربة، منها اعتمادها النهج القطاعي و الذي لا يكفي وحده لتأسيس الوحدة ما لم يكن مدعما بإرادة سياسية حقيقية هادفة إلى بناء الوحدة المغاربية التي كانت آنذاك غائبة. كما أن إقامة المؤسسات ذات الطابع الاستشاري و افتقار توصياتها إلى القوة الإلزامية كما هو الشأن في اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة، لا يمون له الوقع الايجابي المطلوب إذا لم تكن تملك صلاحية المبادرة في اتخاذ القرار بمعزل عن الدول الأعضاء، و هذا طبعا أثر سلبا على مسيرة هذه التجربة. ناهيك عن أن التجربة لم تؤسس على معاهدة أو قانون أساسي يحكم مجلس وزراء الاقتصاد باعتباره أعلى هيئة في هرم مؤسسات التكامل عدا البروتوكولات التي أسفرت عنها دوراته[430].

و ما يمكن تسجيله على ضوء هذه التجربة، هو أن مجلس وزراء الاقتصاد باعتباره أعلى هيئة في أجهزة التكامل نجد دوراته غير منتظمة فمثل أجلت الدورة التي من المفروض عقدها خلال سنة 1968، عدّة مرّات لتنعقد في شهر جويلية سنة 1970.فضلا عن جداول الأعمال و البرامج المكثفة لكل دورة مما جعل الدورة تنتهي دون التطرّق لكافة المشاريع و الدراسات التي بقيت في معظم الحالات دون معالجة

---

[218] د. جمال عبد الناصر مانع، مرجع سبق ذكره، صفحة65.

جديّة، إضافة إلى قاعدة الإجماع التي كانت تمثل عائقا أمام مرور الكثير من المشاريع المغاربية.

و هنالك عامل آخر كان وراء فشل التجربة هو غياب التنسيق بين المخططات التنموية لكل بلد مغاربي و المجموعة المغاربية ككل. بحيث انتهجت كل دولة على حدة منذ الاستقلال خطة تنموية خاصة بها و عملت بوسائلها الوطنية قصد تحقيق هذه التنمية الاجتماعية و الاقتصادية و هذا بعيدا عن أي تنسيق مع خطط الدول المغاربية الأخرى[431].

و كيفما كان أمر هذه التجربة فإن هناك عوائق أخرى عرقلت مسيرة المحاولة الأولى للتكامل الاقتصادي المغاربي. أولها: انسحاب ليبيا من اجتماع وزراء الاقتصاد في شهر جويلية سنة 1970 و هذا كان مؤشرا على أن التجربة أخذت طريقها نحو الفشل، وثانيها: دخول الدول المغاربية دائرة النزاعات الثنائية أهمها النزاع بين الجزائر والمغرب بسبب قضية الصحراء الغربية[432] التي كانت قد بدأت تفاعلاتها تظهر بوضوح على العلاقات المغاربية.

و على ضوء هذه النزاعات و الأزمات تعطلت أشغال اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة و جميع الأجهزة التابعة لها. كما توقفت اجتماعات مجلس وزراء الاقتصاد منذ اجتماع ماي 1975.

و إزاء فشل هذه التجربة، اتجهت الدول المغاربية إلى إبرام[433] معاهدات محورية باعتبارها المخرج الوحيد للدول آنذاك بغرض التقارب.

ما يجب ملاحظته، أنه لا يوجد تطور لتعاون دولي دون حصول أزمات. حيث تلعب هذه الأخيرة دورا سلبيا كابحا خلال النزاعات، لكن سرعان ما ينقلب إلى دور إيجابي

---

[431] Abdelmadjid BOUZIDI, Op.cit., page 12.9.

[432] Chiara LIGUORI, « la difficile construction de l'intégration maghrébine et le partenariat euro-méditerranéen », Jean Monnet Working Papers in Comparative and International Politics, Departement of Political Studies- University of Catania, Italie, 2002, page 4.

[433] معاهدة الإخاء و الوفاق المبرمة بين الجزائر و تونس بتونس في 19 مارس 1983 و التي انضمت إليها موريتانيا في نفس السنة و معاهدة وجدة المبرمة بين المغرب و ليبيا بوجدة المغربية في 13 أوت 1984، والتي تم بمقتضاها إنشاء "الاتحاد العربي الإفريقي".

في تسريع إقامة التكامل بعد فضّ النزاعات. بالإضافة إلى هذا، ينبغي ألا نتجاهل معاناة التكامل الإقليمي آنذاك، في العديد من مناطق العالم، من مشاكل كبيرة مرتبطة أساسا بالسيادة الترابية للدول[434] على مناطق معينة. و لم تستثني هذه القاعدة منطقة المغرب العربي.

ب- نشأة اتحاد المغرب العربي:

على خلاف معاهدة روما، التي تم التفاوض على تفاصيلها قبل التوقيع عليها، اتسمت معاهدة مراكش بطابع جدّ عام و طغى عليها الجانب السياسي.

حيث يرى فريق من الخبراء على حصر هدف الاتحاد المغربي في المجال الاقتصادي على تكوين منطقة تبادل حر، بينما يعتقد البعض الآخر الأكثر تفاؤلا، في ضرورة إقامة اتحاد جمركي، على الرغم من أن الاقتراحين ينطويان على العديد من النقاط السلبية و الأخرى الإيجابية.كما يوجد حل ثالث، الذي يتمثل في تكامل كلي لدول المغرب العربي القائم على وحدة اقتصادية و قانونية.

في هذا الإطار تضمنت معاهدة مراكش من خلال مادتها الثانية، على ضرورة إيجاد الوسائل الضرورية لإقامة سوق مشتركة مغاربية.

2- الجانب الضريبي من معاهدة مراكش:

على خلاف المعاهدات المنشأة للتكتلات الإقليمية الأخرى مثل الاتحاد الأوروبي، لم يحظى الجانب الاقتصادي بالأولوية، في أحكام معاهدة مراكش، من أجل إقامة تكامل اقتصادي. حيث كان في الدرجة الثانية بعد الجانب السياسي، مما قد يفسر بأنه راجع إلى تصوّر حذر للبناء المغاربي الباحث عن آلية عبر مراحل تسعى من خلالها في البداية إلى القضاء على الخلافات السياسية التي شلّت المنطقة و لا زالت إلى يومنا هذا[435].بالتالي كان هدف معاهدة مراكش السماح للبلدان المغاربية

---

[434] د. جمال عبد الناصر مانع، مرجع سبق ذكره، صفحة 66.

[435] Chiara LIGUORI, Op.cit., page6.

بالالتفاف سياسيا حول مشروع التكامل. لهذا السبب تضمن نص المعاهدة طابعا عاما و غير دقيق. الشيء الذي قد يستدعي إدخال نصوص تعدل محتواه تمسّ عموما الجانب الاقتصادي و الأدوات الرئيسية لإقامة سوق مشتركة.

من بين هذه الأدوات، نجد السياسة الضريبية، التي تمثّل أهميّة خاصة ضمن معاهدات التكامل، حيث يمكن من خلالها تحديد قواعد المنافسة بين مؤسسات السوق المشتركة و ضمان مجال حرّ لتنقل عوامل الإنتاج المختلفة.

أ- مكانة الضرائب في معاهدة مراكش:

إذا دققنا في معاهدة مراكش المبرمة في 17 فيفري 1989 في الجانب الجبائي لهذه معاهدة نجد أنه في المادة الثانية (الفقرتين 4 و 5) أن على اتحاد المغرب العربي أن تعمل على :

- إتباع سياسة مشتركة في جميع المجالات؛
- العمل تدريجيا لتجسيد التنقل الحرّ للأشخاص، الخدمات، البضائع و رؤوس الأموال فيما بين الدول المغاربية.

من هنا يتضح أنه قد تم الإشارة إلى التنسيق الضريبي بطريقة ضمنية. و مرتبطة بالتجسيد التدريجي للتنقل الحرّ للأشخاص، البضائع و رؤوس الأموال.

بالتالي، يشكلّ الشقّ الجبائي، بصفة عامة، في معاهدة مراكش إحدى الأولويات الاقتصادية للدول المغاربية. بالرغم من عدم ذكره علانية من خلال الأحكام التي تضمنتها المعاهدة فهذا لا ينقص من أهميته كأداة رئيسية في رسم معالم التكامل الاقتصادي في المنطقة.

و قد يكون اعتبار التنسيق الضريبي، إحدى المراحل الأخيرة لتحقيق التكامل. مما يدفعنا في هذه الحالة إلى القول أن معاهدة مراكش تركت التنسيق الضريبي إلى غاية استكمال المراحل الأولية الضرورية لإقامة الاتحاد و التي تأتي بالموازاة مع إقامة اتحاد نقدي على غرار ما حصل في الاتحاد الأوروبي.

و إذا ما قمنا بمقارنتها مع معاهدة روما، نجد أن المجموعة الأوروبية آنذاك قد كانت حذرة مع موضوع التنسيق الضريبي[436].

حيث أرادت المجموعة الأوروبية أن تبادر الدول العضوة، في المقام الأول، باحترام قاعدة الحياد الضريبي في المبادلات، معناه معالجة ضريبية متماثلة ومتساوية للإنتاج المحلّي و لواردات الدول العضوة الأخرى. كما دعت المعاهدة إلى دراسة أمثل السبل لتنسيق الرسوم على رقم الأعمال. أما فيما يخص الضرائب المباشرة، فإن المعاهدة لم تشر لأية عملية تنسيق ضريبي في هذا المجال.

ب- فوائد الأحكام الضريبية في اتفاقيات التكامل:

بصفة عامة، يتمثل الهدف الرئيسي لتنسيق الضرائب غير المباشرة، في إنشاء قواعد مشتركة بالنسبة لجميع منتجي المجموعة الاقتصادية المعنية.

إن وجود أحكام جبائية في اتفاقيات التكامل الاقتصادي ضرورية لسببين رئيسيين، الأول حظر المعاملات التمييزية، حيث تظهر هذه الحالة لما يتم توجيه الضريبة بصورة تؤدي إلى ظهور منافسة مضرّة اتجاه المنتجات القادمة من مختلف الدول، أي كل آلية مقامة لتشجيع و تمييز المكلفين بالضريبة أو المنتجات الوطنية و/أو معاقبة المكلفين بالضريبة أو المنتجات من مصدر أجنبي.والثاني إلغاء الحماية الجبائية[437] الهادفة إلى منح المؤسسات الوطنية امتيازات تقي بها منتجاتها في السوق المحلي من منافسة المنتجات الأجنبية.

1-حظر التمييزات الجبائية:

يحدث التمييز الجبائي لمّا تستعمل الضريبة في تحريف مسار المنافسة بين المنتجات الواردة من دول مختلفة نحو سوق معيّنة، معناه لما توجد نيّة لتفضيل

[436] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 27.
[437] Annie VALLEE, Op.cit., page 63.

المكلفين بالضريبة المحليين أو المنتجات الوطنية و/أو معاقبة المكلفين بالضريبة أو المنتجات من مصدر أجنبي، نكون قد مارسنا تمييزا جبائيا.

يمكن أن تلعب الضرائب دورا مشابها لما تقوم به الحقوق الجمركية، تعتبر هذه الأخيرة، أداة لحماية الاقتصاد الوطني ضدّ المنافسة الأجنبية، مادام أنها تبحث ليس فقط عن تقريب أسعار المنتجات الأجنبية إلى المنتجات الوطنية و إنما تهدف إلى معاقبة الإنتاج الأجنبي لتفادي خطر منافسته للإنتاج الوطني.

يتمثّل الهدف من حظر التمييز الضريبي ضمان فعالية إلغاء الحقوق الجمركية. حيث ستعمل على تفادي لعب الضريبة دور الحقوق الجمركية، عن طريق تأسيس رسوم ذات أثر مشابه للحقوق الجمركية، المتميزة بطريقة فرضها الأحادية الطرف، سواء عند الاستيراد أو بعده، و التي تستهدف المنتج المستورد من بلد عضو في الاتحاد الإقليمي فقط دون المنتج المحلي المماثل، ممّا يؤدّي إلى التأثير على سعره و إعاقة حرية تنقل المنتجات داخل المجموعة الاقتصادية، و هي الآثار التي كانت تحدثها الحقوق الجمركية. و ما يمكن استنتاجه أن صفة الرسم و طبيعة تحصيله لا تهم بقدر ما يهم أثره على حركة السلع و المنتجات داخل الفضاء الاقتصادي.

و هو الشيء الذي يمكن ملاحظته من خلال معاهدة روما[438] التي تبنت صيغة أثر الاقتطاع الإجباري عوض تحديد نوعية الاقتطاع الإجباري، الذي لو تم تحديده، مثل الحقوق الجمركية، لكان هناك تطبيق غير متجانس لأحكام المعاهدة من طرف الدول الموقعة عليها.

بالتالي، أدّى تبنّي معيار الأثر، إلى تفادي التقليل من فعالية المعاهدة، التي يمكن أن تنتج عن تعدّد الاصطلاحات و وجهات النظر الوطنية المختلفة.

من جهة أخرى، و بالرجوع إلى التجارب في العالم، نلاحظ أن هذه التمييزات قد تم حظرها في المواد 9 و 12من معاهدة المجموعة الاقتصادية الأوروبية.

[438] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page32 .

توضّح المادة 95 من معاهدة المجموعة الأوروبية المشتركة[439] في هذا الشأن "لا يحق لأية دولة أن تخضع بطرقة مباشرة أو غير مباشرة منتجات الدول الأخرى الأعضاء إلى ضرائب داخلية مهما كان نوعها ، مرتفعة عن تلك التي تخضع لها، مباشرة أو غير مباشرة، المنتجات الوطنية المماثلة..."

بمعنى آخر، تمنع أحكام المادة 95 من جعل المنتجات القادمة من دول أخرى في وضعية غير متكافئة اتجاه منتجات بلد الاستيراد و التي يتم تسويقها على إقليم هذا البلد.

لكن، يبقى الإشكال الأساسي في تحديد مجال تطبيق المادة 95 في التفرقة بين الضرائب الداخلية المعنية من طرف هذه المادة و الرسوم ذات الأثر المماثل لحق جمركي الذي يتبع تدابير المادتين 9 و 12 من معاهدة المجموعة الأوروبية المشتركة. لهذا السبب، تم الإشارة إلى أنّ هذه المادة تعتبر التكملة الضريبية للأحكام الجمركية، و أن الحظر الموضوع من خلال المواد 9 و 12 يخص الرسوم بدلالة طبيعتها و نوعيتها بينما الأحكام التي تضمنتها المادة 95 فهي لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الآثار التي يمكن أن تحدثها مثل هذه الرسوم.

كما يمكن أن نورد في هذا الإطار اليونان التي فرضت عليها عقوبات نتيجة عدم احترامها أحكام المادة 95، حيث تضمن النظام الضريبي اليوناني المؤسس عن طريق القانون رقم 89/1858، خضوع السيارات ذات التكنولوجية الكلاسيكية[440] والمصنوعة في اليونان قبل 31 أوت 1990 إلى معدلات مخفضة من الرسم على الاستهلاك. و تشمل هذه التخفيضات كل السيارات ذات نفس التكنولوجية المستوردة لكن في ظل شروط أكثر صرامة: يجب أن تتم عملية جمركتها قبل 30 جوان 1989 إلى جانب خضوعها، قبل 28 فيفري 1989 إلى سلسة من الشروط الإضافية التقييدية. مما أجبر اللجنة الأوروبية على التدخل، حيث دعت اليونان إلى إعادة النظر في هذه الأحكام التمييزية و المنافية للمادة 95، و هو الشيء الذي تم

[439] Traité de Rome, www.i-d-europe.org/pgpresentation.html
[440] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 33.

فعله أين أحدث تغيير من خلال قانون جديد رقم 90/1882 و الذي لم يحسّن الوضعية بل زادها تمييزا، حيث أنشأ النص الجديد أربعة فئات من السيارات ذات التكنولوجية الكلاسيكية:

- **السيارات ذات الإنتاج الوطني المنتجة قبل 31 أوت 1990؛**
- نفس السيارات المنتجة قبل 31 أوت 1990 بما في ذلك السيارات ذات الحجم أقل من 1400 سم^3 و التي تلبي بعض الشروط؛
- السيارات المستوردة المجمركة قبل 30 أفريل 1990؛
- السيارات المستوردة المجمركة بعد 30 أفريل 1990.

و تفرض معدلات مخفضة جديدة على الفئتين الأوليتين.

منذ ذلك التاريخ اتخذت اللجنة الأوروبية عدة إجراءات من بينها ، إجبار البلدان العضوة في السوق المشتركة على عدم فرض الضرائب بطريقة تمييزية على المنتجات المستوردة من دول أخرى منتمية إلى نفس السوق، يفترض هذا الإجراء وجود عنصرين: من جهة وجوب تحديد نقطة مرجعية التي يمكن من خلالها تقدير وجود أو غياب تمييز، و من جهة أخرى، وجود نظام ضريبي مختلف بين منتجات محليّة وأخرى مستوردة. بمعنى آخر، فإن التطبيق الفعلي لمنع التمييزيات الجبائية تستلزم إجباريا توضيح بعض المفاهيم المرتبطة بتحديد ملامح التمييز الضريبي.

في هذا الإطار، يظهر أن المصطلح الأكثر أهميّة و الذي يجب أن يوضح هو مصطلح أو مفهوم "التماثل" ، الذي كان سببا في طرح العديد من الصعوبات التي نتجت عند تطبيق أحكام معاهدة روما المتعلّقة بحظر التمييزيات الجبائية.

يبين المعنى اللغوي[441] أن مصطلح التماثل أوسع من مصطلح التشابه، لكن لن يكفل التفسير اللغوي تحديد المنتجات المتماثلة عن غيرها ، لذا وجب اللجوء إلى معايير قد تكون: مادية مثل الخصائص النوعية للمنتج المعني أو الأخذ بعين الاعتبار بمقاييس رسمية مثل المدونّة الجمركية (**la nomenclature douanière**).

---

[441] المنجد في اللغة و الأعلام، دار المشرق، الطبعة 31، بيروت، لبنان، 1991، صفحة 746.

لهذا قامت اللجنة الأوروبية، انطلاقا من تجارب ميدانية، بتحديد معايير يمكن من خلالها تحديد ما يمكن تعريفه على أنه منتجين متماثلين، و تتمثل هذه المعايير[442] في:

- **تلبية حاجيات المستهلكين:**

و هو المعيار الغالب، الذي يتعلق بالمنتجات، التي تمتلك في نظر المستهلكين، خصائص متماثلة أو تلبي نفس الاحتياجات. لكن، ما يمكننا ملاحظته هو وجود عنصرين لتحديد التماثل، الأول يتعلق بخصائص المنتجات و الثاني مرتبط بأهدافها النهائية. مما قد يطرح شيئا من الغموض ما دام أنه قد يوجد منتجين يملكان خصائص متماثلة دون أن تكون لهم نفس أغراض الاستعمال.

لهذا السبب، سارعت اللجنة الأوروبية إلى استعمال صياغة أخرى و التي بموجبها حدّدت المقصود بمنتجين متماثلين على أنّهما تلك المنتجات التي تمتلك نفس طريقة الاستعمال أو نفس الاستخدام و ليس بالضرورة لهما نفس الخصائص.

- **سوق المستهلك:**

يقوم هذا المعيار على مبدأ يتضمن الأخذ بعين الاعتبار السوق الذي تتداول فيه المنتجات البديلة. و هو ما يشمل كل المنتجات، التي انطلاقا من خصوصياتها، تلبي نفس احتياجات المستهلكين. وقد يعتبر هذا المعيار غير كافي، إذا لم يتمّ ربطه بمعايير أخرى.

- **المعايير التكميلية:**

- **خصائص المنتج:** ركزّت أغلب النصوص المفسرة لمعاهدات التكامل على الخصائص الجوهرية للمنتجات، لمّا كانت في حاجة لتقديم معايير للتفرقة بين المنتجات الشبيهة. حيث تم التركيز على مكوناتها، أساليب الصنع و نوعياتها و هذا في مرحلة أولى، بينما يتم التركيز على الغرض و طريقة الاستعمال في مرحلة ثانية. بمعنى آخر عمدت النصوص المفسرة في تحديدها للمنتجات المثيلة، على إظهار العناصر

[442] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 35 .

المشتركة لخصوصيات كل منتج ثمّ تحديد منفعته بالنسبة للمستهلك. و إذا لم يكن هذا المعيار كافيا يتم الانتقال إلى المرحلة الثانية.

- **تصنيف المنتجات**: يتمثل المعيار الثاني، و الذي تم صياغته من طرف اللّجنة الأوروبية، نشأة رابطة التماثل بين منتجين اثنين إذا كان لهما نفس التصنيف الجبائي، الجمركي أو الإحصائي حسب الحالة. والتصنيف الجبائي أو الإحصائي لا يمكن أن يكون إلا من مصدر وطني. مما جعل هذا المعيار عرضة للعديد من الانتقادات، بسبب التغييرات الكثيرة التي تقوم بها الدول على تصنيفاتها الجبائية، الأمر الذي لن يحدث فقط تمييزا جبائيا بل حماية جبائية.

2- منع الحمائية الجبائية:

لهذا لجانب أهمية أخرى، نظرا لتواجد أحكام جبائية على مستوى معاهدات التكامل الإقليمي.يتمثل التفسير اللغوي[443] للحماية، على أنه نظام يتم بموجبه تجنيب الزراعة، التجارة أو الصناعة لبلد معيّن المنافسة الأجنبية. لكن يمكن أن تتضمّن كلمة "حماية" معنى مزدوج: يتمثل الأول، وهو الأكثر تداولا، التدخل السلبي للدولة بغرض حماية اقتصادها من المنافسة الأجنبية و هذا بإحاطته بجملة من الحواجز الواقية مختلفة الأنواع، أما الثاني، فيمكن أن يشير معنى " الحماية" إلى تشجيع التنمية أو تحفيز نشاط أو آخر.

في كلا الحالتين، يتعلق الأمر بتدخل الدولة في المنافسة الدولية ، بشكل غير مرغوب فيه، من أجل تفضيل منتجات المؤسسات المحلية اتجاه المنتجات الأجنبية بمنحها امتيازات ذات تأثير سلبي على هذه الأخيرة.

[443] المنجد في اللغة و الأعلام، مرجع سبق ذكره، صفحة156.

و تمارس "الحماية السلبية" من أجل المحافظة على السوق الوطني، بينما تهدف "الحماية" الإيجابية إلى غزو أسواق خارجية. و من وجهة نظر اقتصادية كليّة، تهدف كلا الوسيلتين إلى الحصول على رصيد موجب للميزان التجاري للبلد.

و قد بينت تجارب العديد من التكتلات الإقليمية مثل الاتحاد الأوروبي ، أنه على مستوى منطقة تبادل حرّ، تجبر الدول الأعضاء على الالتزام في حال التدخل في الميدان الاقتصادي، على المحافظة على التبادل الحر وليس السماح بإجراءات حمائية.

كما نلاحظ أن أحكام معاهدات هذه التكتلات الإقليمية، قد تضمنّت نزع كل عنصر حمائي في تشريعات أو قوانين الدول الأعضاء. و يمكن أن تكون هذه الإجراءات ضمن نوعين: الأول منع الحمائية الجبائية الدفاعية و الثاني منع الحمائية الجبائية الهجومية.

النوع الأول: منع الحمائية الجبائية الدفاعية

تضمنت الفقرة الثانية من المادة 95 من معاهدة روما: " لا ينبغي أن تقوم دولة عضوة بإخضاع منتجات الدول العضوة الأخرى إلى ضرائب داخلية بشكل يؤدي إلى الحماية غير المباشرة للمنتجات الأخرى".

حيث تطبق هذه الفقرة، في الحالة التي يكون فيها من الصعب إيجاد منتج محلي مماثل للمنتجات المستورد من دول تنتمي إلى نفس المنطقة التكاملية(التي سبق و أن تطرقنا إليها سالفا).

و دعمّت هذه الفقرة، بآراء محكمة العدل للمجموعات الاقتصادية الأوروبية[444] في هذا المجال، و التي رأت في أن مهمة هذه الفقرة منع كل شكل من أشكال الحمائية الجبائية غير المباشرة في حالة منتجات محلية تجد نفسها مع بعض المنتجات

[444] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page .36 .

المستوردة من دول عضوة، في وضعية تنافس، و لو جزئية، غير مباشرة أو محتملة[445].

و يتضح من هنا، أن تطبيق هذه القاعدة يعد أسهل من الفقرة الأولى المتعلقة بالمنتجات المتماثلة، ما دام أنّها تمنح المزيد من الحرية للدول العضوة في التعامل، في حالة عدم وجود منتجات مماثلة للمنتجات المستوردة، حيث أن الفقرة الثانية من المادة 95، لا تمنع المعالجة الجبائية المنتج المستورد بطرق مختلفة أو تمييزية، فهو ينطلق من مبدأ أنه في غياب المنتج المحلي المماثل، ستتمتع الدولة من حرية أكبر لفرض الضريبة. في هذا المجال، ستجد دولة عضوة في المجموعة الاقتصادية المبرر الكافي لقيامها بفرض نفس معدل الضريبة على نفس الوعاء: مثلا فرض الضريبة على الثلاجات المنتجة محليا أو المستوردة. كما يظهر عاديا من قيام هذه الدولة بفرض الضريبة بطريقة مختلفة على الثلاجات الفاخرة والثلاجات المنزلية، خاصة إذا كانت الأولى مستوردة.

النوع الثاني: منع الحمائية الجبائية الهجومية

يمكن للدول القيام بحماية صادراتها عن طريق الضريبة، كما يمكن لهم حماية أسواقهم الوطنية من الواردات، كما أن للامتيازات الجبائية، الممنوحة للمنتجات الوطنية الموجهة نحو التصدير، المحايدة على المنافسة الداخلية، لكن ذات آثار سلبية على مستوى الأسواق الخارجية، و هو الشيء الذي يؤدي بانحرافات على مستوى أي سوق مشتركة، فهي تفقد حيادية الضريبة اتجاه المنافسة، ثم تحدث آثارا غير مرغوب فيها في الخارج، قد يتعرض إليه في بادئ الأمر تشريع الدولة الحامية. و هو الشيء الذي جعل معاهدة روما تتضمن أحكاما تمنع بموجبها هذا النوع من الحمائية الجبائية المعمول عن طريق امتيازات ضريبية عند التصدير.

حيث تشير المادة 96 من معاهدة روما على أنه " لا يمكن أن تستفيد المنتجات المصدرّة نحو إقليم إحدى الدول الأعضاء من أية تخفيضات ضريبية داخلية التي

[445] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 36

تفوق الضرائب التي مستها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".
الشيء الذي يتضح من المادة 96 هو أنها لا تخص سوى الضرائب غير المباشرة، و أنها لا تمنع الدول الأعضاء من استعمال سيادتها الضريبية، بل تكتفي من الحدّ منها في مجال محدّد.

بالتالي ما يمكن أن نخلص إليه من بعد هذا التحليل، هو أن وجود أحكام ضريبية في معاهدات التكامل أمر جوهري حتى يمكن أن يسمح للسّوق المشتركة أن تلعب الدور المنوط بها. و كنتيجة لذلك، و بناء على التجربة الأوروبية التي تعرضنا إليها و التي تسبق تجربة المغرب العربي، فإن أخذ البعد الضريبي بعين الاعتبار، بصفة عامة والضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة) على وجه الخصوص في مسار التكامل المغاربي، أمر جد ضروري من أجل احترام قواعد المنافسة و ترشيد التجارة البينية في المنطقة. من أجل، التكيف مع الأحكام و القواعد المفروضة من قبل المنظمة العالمية للتجارة (**OMC**) من جهة، و احترام الالتزامات الموجودة مع الاتحاد الأوروبي في إطار منطقة التبادل الحرّ، من جهة أخرى.

<u>ثانيا- إنشاء منطقة تبادل حرّ مع الاتحاد الأوروبي:</u>

لم يدرج التنسيق الضريبي كشرط رئيسي من أجل إقامة منطقة تبادل حرّ مع الاتحاد الأوروبي مادام أن اتفاقيات الشراكة المبرمة مع كلّ من تونس، المغرب و الجزائر لم تتضمن أحكام ذات طابع جبائي.حيث تشير المادة الأولى للاتفاقيات الثلاثة:" تتمثل أهداف الاتفاق: ..... تشجيع الاندماج المغاربي بتشجيع التبادلات و التعاون داخل المجموعة المغاربية و بين هذه الأخيرة و المجموعات الأوروبية و الدول الأعضاء فيه[446].

[446] بالنسبة للجزائر وردت هذه الاتفاقية في الجريدة الرسمية رقم 31، المؤرخة في 30 أفريل 2005.

و يظهر التنسيق الضريبي كأثر محفز لتطبيق هذا الاتفاق. نظرا، للقيم المضافة المعتبرة التي يمكن أن ينشئها في المنطقة، مما سيجعله ضروريا ،بطريقة غير مباشرة، مفروضا من قبل هذا الاتفاق.

لهذا سنحاول فيما يلي عرض الإطار العام لاتفاق الشراكة الأورو–متوسطي، من أجل محاولة فهم الإطار الذي سيتطور فيه التكامل المغاربي و الذي ستكون له آثار لا محالة على التنسيق الضريبي، ثم نتطرق إلى علاقة التنسيق الضريبي في البلدان المغاربية وإنشاء منطقة التبادل الحرّ مع الاتحاد الأوروبي.

أ- الإطار العام لاتفاق إنشاء منطقة تبادل حرّ مع الاتحاد الأوروبي:

يعتبر ظهور المناطق الإقليمية للتبادل الحرّ عبر العالم، كتفسير للمسار الذي أخذته عولمة الاقتصاد العالمي، الشيء الذي جعلها عنصرا مهما في رسم السياسات التجارية للبلدان النامية على وجه الخصوص، ذات الاقتصاد المفتوح، والتي تدفع إلى اختيار القطب التجاري الذي يجب أن تكثف علاقاتها التجارية معه.

و كما تتبعنا خلال الفصل الأول، فمنذ نهاية الحرب العالمية الثانية، تزايد عدد الاتفاقيات الاقليمية و المفاوضات التجارية في إطار الاتفاقية العامة للتجارة والرسوم (GATT) ، و الهادفة أساس إلى تعميق عولمة الأسواق.

و ما نسجلّه منذ فترة الثمانينات هو التزايد المضطرد لظاهرة "التكتلات الإقليمية" في حين تقلصت بعض الشيء وتيرة الاتفاقيات حول الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث سار الاتحاد الأوروبي نحو التوسع، خلال تلك الفترة، نحو جنوب أوربا(إسبانيا و البرتغال سنة 1986) إلى جانب بعض دول أوربا الشرقية التي التحقت بها (انضمام 10 دول من أوربا الشرقية سنة 2004)، وسمح تعميق التعاون الأوروبي بإنشاء السوق الأوروبية المشتركة، مما جرّ العديد من التكتلات الاقتصادية في مناطق عدة في العالم إلى اتباع النموذج الأوروبي.

حيث سارعت الولايات المتحدة الأمريكية إلى إبرام اتفاقية التبادل الحرّ مع كندا والمكسيك (**NAFTA**)، و التي تم بموجبها رفع كل القيود و الحواجز الجمركية بين الدول الثلاث (حيث يتم إلغاء 20000 تعريفة جمركية على مدى 15 سنة).

و نفس الشيء يحصل في العديد من بقاع العالم على غرار أمريكا الجنوبية وجنوب شرق آسيا.

و تبقى محاولات التكامل الاقتصادي في المغرب العربي تراوح مكانها، الذي لم ينجح ولو في خلق اتحاد جمركي رغم اتفاق دوله على إقامته.

موازاة مع ذلك، راح الاتحاد الأوروبي يفكر في استراتيجية للتعامل مع جيرانه في البحر الأبيض المتوسط، و استقر على ضرورة إبرام اتفاقيات شراكة مع دول جنوب المتوسط، دعيت باتفاقيات أورو–متوسطية، و التي تهدف إلى إقامة سياسة تعاون اقتصادي بين المجموعة الأوروبية و البلدان الأخرى المنتمية لحوض المتوسط، حيث تم انطلاقا من بداية سنوات السبعينيات الإبرام على العديد من هذه الاتفاقيات[447].

و كان للتعاون مع دول المغرب العربي أهمية كبيرة بالنسبة للاتحاد الأوروبي، نظرا للموقع الاستراتيجي للمنطقة المغاربية و كثافة المبادلات التجارية معها. مما جعل التفكير في إقامة منطقة تبادل حرّ بين الاتحاد الأوروبي و اتحاد المغرب العربي أمرا من الأولويات في العلاقات الأورو–متوسطية.

لكن تخلف الاقتصاديات المغاربية و تماثلها، قد أدى إلى استمرار إلى استمرار العلاقات العمودية لأقطار المغرب العربي مع الاتحاد الأوروبي (حيث يصدر هذا الأخير للمنطقة المغاربية ما يقدر بـــ 80% من التدفقات التجارية الإجمالية للبلدان المغاربية) أي علاقات شمال–جنوب، في حين كان من المفروض أن تكون علاقات هذه الأقطار بشكل أفقي و ليس عموديا، أي علاقات "جنوب–جنوب" و ليست "جنوب–شمال" ، إن هذا الوضع المختل كثيرا ما يستخدمه الاتحاد الأوروبي كورقة

[447] La commission européenne, « Union Européenne-Maghreb : 25 ans de coopération 1976-2001 »,www.europa.eu.int/comm/external_relations/index.htm.

ضغط في مفاوضاته مع الأقطار المغاربية، و خير مثال على ذلك مفاوضات الاتحاد الأوروبي مع المغرب حول موضوع الصيد[448].

الجدول رقم 37: التجارة البينية المغاربية و مع الاتحاد الأوروبي لسنة 2001 (مقدرّة بآلاف الدولارات و النسب المئوية).

الشريك	التدفقات التجارية	القيمة	النسبة المئوية
الاتحاد الأوروبي	الصادرات	5 277 039	% 80
الاتحاد الأوروبي	الواردات	6 732 024	% 71
اتحاد المغرب العربي	الصادرات	366 782	% 6
اتحاد المغرب العربي	الواردات	474 259	% 5
العالم	الصادرات	6 609 001	
العالم	الواردات	9 527 974	-------------------

المصدر: منظمة الأمم المتحدة، قاعدة بيانات حول تجارة المنتجات الأساسية، Comtrade، 2003 (http://unstats.un.org/unsd/comtrade).

ب- علاقة التنسيق الضريبي المغاربي بمنطقة التبادل الحرّ:

ما يمكن أن نلاحظه من خلال اتفاقيات الشراكة المبرمة بين الاتحاد الأوروبي ودول المغرب العربي الثلاث (الجزائر، تونس و المغرب) هو تماثل أغلب أحكامها، وبالتالي تماثل الامتيازات التي يمكن أن تجنيها الدول الثلاثة من شراكتها مع دول الاتحاد الأوروبي[449].

بالتالي، ستكون بلدان المغرب العربي، الموقعة على اتفاقات الشراكة الأورو-متوسطي، مجبرة على الالتزام بقيدين أساسيين: الأول مرتبط بمعاهدة مراكش وبالتالي إنشاء اتحاد جمركي مغاربي. الثاني: متعلق باتفاقية منطقة التبادل الحرّ

[448] ديدي ولد السالك، "اتحاد المغرب العربي:أسباب التعثر و مداخل التفعيل"، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية،العدد 312، السنة السابعة و العشرون، لبنان، فيفري 2002، صفحة 61.

[449] Parlement Européen, « rapport sur les relations entre l’Union européenne et l’Union du Maghreb Arabe : mise en œuvre d’un partenariat privilégié », Bruxelles, 2002, page 11.

المتضمن الإلغاء التدريجي للحقوق الجمركية على فترة تقدر باثني عشر سنة ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيّز التنفيذ.

انطلاقا من هذه المعطيات، قد يظهر الرفع من معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA) كإحدى الأدوات الممكنة التي يمكن استعمالها من طرف الإدارات الجبائية المغاربية أو توسيع الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة أي استهداف عناصر أخرى معفاة من الرسم، لتعويض النقص الحاصل في الموارد المتأتية عن الحقوق الجمركية.

في ظل مثل هذه الظروف، يظهر من الضروري السعي إلى رسم استراتيجية شاملة لتوحيد الرؤية في المجال الضريبي بين بلدان اتحاد المغرب العربي بما يضمن مصالحها.أما الإطار الأمثل لذلك في نظرنا، فيتمثل في تنسيق ضريبي يستهدف طريقة أداء الرسم على القيمة المضافة من معدلات و وعاء، مادام أنها الضريبية الرئيسية الواردة في أيّة مبادلة تجارية، داخلية أم خارجية كانت.
بالتالي، فالروابط الموجودة بين التنسيق الضريبي و منطقة التبادل الحرّ مع الاتحاد الأوروبي تتمثل، حسب رأينا، من جهة، في تحسين ظروف المنافسة بتفعيل وتكثيف التجارة البينية في المنطقة المغاربية.

1- <u>الآثار على التجارة البينية في المنطقة المغاربية:</u>

بالتوقيع على اتفاق الشراكة الأورو–متوسطي، قد تصبح الجزائر، تونس والمغرب مستهدفة من قبل أغلب زبائن المنطقة (الليبية و الموريتانية) الشيء الذي سيدفع إلى نمو تدفقات المبادلات في المنطقة و التي ستؤثر، بدرجات متفاوتة، في الدول الأخرى للاتحاد المغاربي[450].

و بغض النظر عن استيراد السلع التجهيزية غير المصنوعة محليا، و انطلاقا من فرضية أن نوعية المنتجات المصنعة مغاربيا (النسيج، الجلد، بعض المواد الكيميائية...الخ) لا تختلف كثيرا عن منتجات المؤسسات الأوروبية، ستنشأ وضعية مثل هذه عدّة اختناقات على مستوى المنافسة داخل منطقة الاتحاد المغاربي. لأنه في ظلّ هذه الظروف، ستلجأ ليبيا و موريتانيا إلى التزود من الأسواق الدول المغاربية الثلاث الموقعة على اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي. و ستزداد الوضعية صعوبة في ظل تفاوت معدلات الرسم على القيمة المضافة بين بلدان المغرب العربي.

و هو الشيء الذي يستدعي ضرورة التفكير في وضع نظام ضريبي للمبادلات في المغري قادر على الحدّ من الآثار غير المرغوب فيها لاختلاف معدلات الرسم على القيمة المضافة على التدفقات التجارية و احترام قواعد المنافسة في المنطقة.

2- <u>الآثار على المنافسة:</u>

[450] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 41 .

يمكن اعتبار الأثر المباشر من إقامة منطقة للتبادل الحرّ، بالنسبة لاقتصاديات الدول المغاربية، ذو أثر سلبي و جدّ هامّ[451]. و هذا مردّه في كون أن منطقة التبادل الحرّ تتضمن فتح السوق المغاربية (الجزائر، تونس و المغرب) لمنتجات الاتحاد الأوروبي. بينما في مجال الصادرات، فإن آثار ذلك ليست كبيرة مادام أنها تستفيد من أنظمة تعريفية تفضيلية تسمح لها بالدخول إلى السوق الأوروبية، مثل المنتجات التونسية[452].

بالتالي، ترتبط آثار المنافسة بصفة كبيرة بالطريقة التي سوف يستعملها كلّ بلد مغاربي موقع لاتفاق الشراكة في تغطية الفجوة التي سوف يحدثها إلغاء الحقوق الجمركية.و في حالة ما لجئت البلدان المغاربية إلى الرفع من معدلات الرسم على القيمة المضافة، فهذا من شأنه أن يصعب من إمكانيات حصول تنسيق ضريبي مغاربي.

لذلك في رأينا، يوجد حلّ بديل يتمثل في استقطاب أكبر للاستثمارات الأجنبية الخارجية بما يكفل خلق قيمة مضافة تسمح بتحقيق عوائد مهمة للبلدان المغاربية، كتعويض للإيرادات الجمركية.

المطلب الثاني: السوق المغاربية المشتركة

ينبغي لإقامة سوق مغاربية مشتركة إنشاء اتحاد جمركي، و الذي تم تعريفه من خلال الاتفاقية العامة للتجارة و الرسوم **(GATT)**على أنه استبدال إقليمين أو ثلاثة أقاليم جمركية بإقليم جمركي واحد.

و كما رأينا في الفصل الأول من البحث، يعتبر الاتحاد الجمركي أعلى درجة من منطقة التبادل الحرّ حيث من خصائصه الالتزام بسياسة تجارية متماثلة و إنشاء تعريفة جمركية موحدّة اتجاه البلدان الأخرى.

---

[451] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 42.
[452] La commission européenne, Op.cit, document électronique, page 12.

لقد كان من المفروض إقامة هذا الاتحاد في نهاية سنة 1995 و الذي تضمنه البيان الختامي لقمة رؤساء الدول المغاربية التي انعقدت بالجزائر في جويلية 1990الذي اعتبر فيه الأجل المذكور أعلاه بأنه أقصى حدّ لقيام مثل هذا الهيكل في المنطقة المغاربية، لكن و نظرا لعدّة ظروف لم ينجز هذا المشروع إلى غاية يومنا هذا.

سوف نتعرض من خلال هذا المطلب لأهم النقاط الرئيسية التي تم ضبطها بخصوص إنشاء السوق المغاربية المشتركة أثناء قمّة الجزائر المذكورة أعلاه، التي حدّدت كيفيات ضمان تنقل حرّ للأشخاص و البضائع، الخدمات و رؤوس الأموال.

أولا- حرية التنقل للأشخاص و البضائع:

تمثل حرية التنقل للأشخاص و البضائع قاعدة أساسية التي دونها لا يمكن التأسيس لاقتصاد مغاربي متكامل أن يتجسّد. و لضمان تطبيق هذه القاعدة، تم إبرام اتفاقية على مستوى المجلس الرئاسي متعلقة بالنقل البرّي للمسافرين، البضائع و مسائل العبور **(TRANSIT)** في 14 جويلية 1993.

أ- تنقل المسافرين:

تطبق الاتفاقية على المواطنين من جنسية إحدى الدول المغاربية العضوة والمستعملين لمركبات مرقمة فيها[453] سواء كانت مركبات مملوكة لأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين[454].

كما يجب أن تكون هذه المركبات موجهة نحو نقل المسافرين و أن تتضمن أكثر من ثماني أشخاص مزودين بأمتعة لا يفوق وزنها الطننيّن عن و نصف[455] . بالتالي

[453] المادة الأولى من الاتفاقية

[454] المادة الثانية الفقرة الثانية من الاتفاقية.

لا تشمل الاتفاقية الأفراد المسافرين بسياراتهم السياحية، ماعدا الممارسين لنشاط النقل فقط.

أما نقل السيّاح فهو خاضع لترخيص مسبق من طرف السلطات المعنية في بلد تقيم المركبة[456]، فيما يعفى من ذلك الترخيص، المركبات التي تنقل مجموعات الطلبة، الفنانين أو الرياضيين[457].إضافة إلى كلّ هذه الأحكام، تنصّ الاتفاقية على أنّه في حالة وجود مسائل لم تعالج من خلال أحكامها، سوف تخضع إلى التشريع الداخلي للبلدان المعنية[458]، و لم يتم تحديد إذا كان ذلك يتم على مستوى دولة ترقيم المركبة أو الدولة التي تتواجد بها. لكن في حال تطبيق مبدأ الإقليم، يتم تطبيق الفرضية القائلة بدولة تواجد المركبة.

ب-نقل البضائع:

في هذا الإطار، تشير الاتفاقية على ضرورة التزام السائقين على احترام تشريعات الدول المغاربية المستقبلة، المتعلّقة بوزن، أبعاد و حمولة المركبات إلى جانب قانون المرور. و يجب ان يصاحب كلّ استثناء بترخيص صريح[459] ، كما تستفيد المراكب المذكورة من إعفاء من كلّ الرسوم و الإتاوات[460] سواء كانت وجهتها إحدى دول الاتحاد أو العابرة على إقليمها[461]. و ما يمكن تسجيله، هو أن التنقل الحرّ للأشخاص والبضائع لا يكفي لضمان إقامة مجموعة اقتصادية. لذا وجب أن يصاحب تنقل حرّ للخدمات.

---

455 المادة الثانية، الفقرة الثالثة من الاتفاقية.

456 المادة السابعة-ب

457 المادة 7-أ

458 المادة 10 الفقرة الأولى.

459 المادة 10، الفقرة 2-3-4.

460 المادة 10، الفقرة 6-أ

461 المادة 10، الفقرة 6-ب.

ثانيا- التنقل الحرّ للخدمات:

يعتبر التنقل الحرّ للخدمات كإحدى نتائج حرية إقامة الأشخاص الطبيعيين غير الأجراء: الصناعيين، التجار، المحامين، الأطباء و رجال الأعمال بصفة عامة إلى جانب الأشخاص المعنويين أي الشركات و فروعها.

تقوم هذه الحريّة المتعلقة بالخدمات على مبدأ عدم التمييز، الذي يسمح لكلّ رعيّة مقيمة على إقليم دولة من الاتحاد بالاستفادة من معاملة وطنية و إخضاعها لضريبة وحيدة على الدخل.

أ- مبدأ حرية الإقامة:

لم تشر معاهدة الاتحاد المغاربي، عكس معاهدة روما، المنشأة للمجموعة الاقتصادية الأوروبية[462]، إلى مسألة حرية الإقامة و لم تستعمل عبارة حرية تنقل الخدمات إلاّ ضمن المادة 2 من الفقرة 5. إضافة إلى أنه لم يبرم أي اتفاق خلال قمّة الجزائر المذكورة آنفا.

لكن، توجد أحكام متفرقة في اتفاقيات تشير لواحدة أو لاثنتين من قواعد حرية التنقل. فقد تمّ التطرّق إلى مبدأ حريّة إقامة الأشخاص غير الأجراء من خلال المادة 16 من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي و تأسيس قواعد التعاون المتبادل في مجال الضرائب على الدخل و الثروة في بلدان المغرب العربي. حيث يتعلّق هذا الحكم صراحة بصفة المهن الحرّة، حيث يستفيد ممارسوها، بطريقة ضمنية، من الحقّ في الإقامة مادام أنهم سيكونون خاضعين للضريبة على أساس المداخيل المحققة من خلال أنشطتهم على إقليم الدولة المضيفة.

من جهة أخرى، تسمح الاتفاقية المتعلقة بتشجيع و حماية الاستثمارات في بلدان المغرب العربي لرعايا الدول الأعضاء من استثمار و إنشاء مشاريع فردية أو

---

[462] تم التطرق إلى حريّة إقامة و تقديم الخدمات في المواد 52 إلى 66 من معاهدة روما.

مشتركة مع رعايا من دول عضوة أخرى، ممّا تتيح لهم الإقامة على إقليم هذه الدول.

حيث تشير المادة 2 من الفقرتين 1 و 4 من هذه الاتفاقية على استفادة المستثمرين المغاربيين، حسب نصّ متعلق بالمعاملة الوطنية، من نفس الأداءات، الخدمات والامتيازات التي يتحصلّ عليها مواطنو الدول المضيفة.

ب- اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي:

نصّت اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي[463] أنظر على الاستقرار الحرّ و تحرير الخدمات، فبالنسبة للنشاطات المأجورة، تضمّنت المادة 16 من الاتفاقية خضوع ممارسي هذه النشاطات إلى الضريبة على الدخل في إقليم الدولة مصدر الدخل: أي تطبيق نظرية المصدر في القانون الجبائي.

و أكدّت المادّة 20 من نفس الاتفاقية على مبدأ حريّة الإقامة، بكونها تخضع الأجور إلى ضريبة الدخل و المحصل عليها من قبل أشخاص معنويين الذين مارسوا في إحدى الدول الأعضاء وظائف عمومية. و مادام أن الضريبة قد تمّ تحصيلها من قبل دولة الإقامة، فهذا الشخص محكوم على أنّ إقامته توجد على مستوى هذه الدولة فقط، أي الدولة التي يمارس فيها وظيفته و تقتطع من دخله ضريبة من المصدر.

يظهر من خلال أحكام هذه الاتفاقية قد تمّ وضعها على أسس نظرية فقط، حيث أنّ المهن الحرّة المذكورة في المادة 15- الفقرة 2 (الأطباء، المحامين، المهندسين و المحاسبين...الخ) مخصصة من طرف الدّول لمواطنيها، ماعدا في حالات استثنائية و صريحة. و نفس الشيء يمكن قوله بالنسبة للوظيف العمومي، أين يكون الانتماء إليه من طرف مواطني الدولة فقط مادام أن شرط

[463] الاتفاقية المغاربية لتفادي الازدواج الضريبي مبرمة في 23 جويلية 1990 بالجزائر، صادرة في الجريدة الرسمية رقم 6 المؤرخة في 6 فيفري 1991، السارية المفعول ابتداء من 1 جانفي 1994.

العمل في الوظيف العمومي لأية دولة مغاربية هو الجنسية، إلاّ في حالة إذا ما قامت دول الاتحاد المغاربي، بالنسبة لهاتين الفئتين، بتعديل تشريعاتها الداخلية.
رغم هذا، لن تسمح حرية حركة الأشخاص، البضائع و الخدمات بالمساهمة في إنشاء فضاء اقتصادي مغاربي متكامل إذا لم يتمّ إرفاقه بحرية تنقلّ مماثلة لرؤوس الأموال.

جـ- حرية تنقل رؤوس الأموال:

تضمنت معاهدة روما المنشأة للمجموعة الاقتصادية الأوروبية نصّا صريحا مستقلا متعلقا بحريّة تنقلّ رؤوس الأموال[464] ، بينما تضعها اتفاقية مراكش مناصفة مع حرية تنقل الأشخاص، الخدمات و البضائع. ويستفيد من حرية حركة رؤوس الأموال المستثمرون على وجه الخصوص، التي تحمي مصالحهم الاتفاقية المغاربية لضمان الاستثمارات، التي تسمح لهم بتحويل كافة الأرباح المحققة عن الاستثمارات المنجزة في المنطقة.

1- ضمانات الاستثمارات:

تجدر الإشارة أن الاتفاقية المغاربية[465] لحماية وضمان الاستثمارات مستنسخة عن نموذج اتفاقية حماية و ضمانات الاستثمار للأمم المتحدّة و كذا عن نماذج بعض الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بحماية للاستثمار خاصة فيما يخص جانب الشكل.

---

[464] تتضمن المادة 67 من معاهدة المجموعة الاقتصادية الأوروبية إلغاء القيود على حركة رؤوس الأموال عند الضرورة من أجل السير الحسن للسوق المشتركة.

[465] المبرمة في 23 جويلية 1990 بالجزائر العاصمة و الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 06 فيفيري 1991.

تحدّد الاتفاقية في البداية مجال تطبيقها المتضمّن عنصرين اثنين: الأشخاص (الطبيعيين أو المعنويين)[466] و طبيعة الاستثمار[467]، ثمّ تأتي لتقديم الأحكام المتعلقة بالاستثمار في الفصل الثاني الذي يبرز كيفيات استفادة الاستثمارات البينية المغاربية معاملة عادلة و متساوية في المجالات غير المحظورة أو غير الممنوحة حصريا لمواطني الدولة المضيفة و لمعاملة وطنية بالنسبة للحصول على رخص الأراضي و تقديم الخدمات الضرورية لسيرها الحسن.

كما تضمن الاتفاقية حرية تسويق المنتجات في السوق الداخلية أو في الخارج[468]، كما يضمن عدم تدخل الدولة المضيفة في تسيير الاستثمار[469] بما في ذلك حريّة اختيار المستثمر لشركائه من رعايا الدولة المضيفة لما يطلب تشريع هذه الأخيرة ذلك من مشاركة مواطنيه في بعض الاستثمارات[470].

من جهة أخرى، يطبّق مبدأ الدولة الأكثر رعاية[471] ، مع النصّ على أن الاستثمار لا ينبغي له أن يكون عرضة لأي قيد غير جمركي فيما يتعلّق باستيراد التجهيزات أو المنتجات الضرورية لسيره[472]، كما ستساعد الدولة المضيفة المستثمر في توفير،حسب احتياجاته، اليد العاملة و التقنيين من الدول المغاربية[473].

---

[466] تعرّف المادة الفقرة الأولى مصطلح مواطن، التي تشير إلى كلّ شخص طبيعي أو معنوي له جنسية إحدى الدول المغاربية الخمس.لكن، لا تبين الاتفاقية المعيار الواجب إتباعه في تحديد جنسية الشركات (المقرّ، المراقبة، مكان التأسيس أو مكان الاندماج). رغم ذلك، يمكننا أن اعتبار أن الدول المغاربية تأخذ بعين الاعتبار معايير المقرّ و المراقبة مادام أنّها قد أبرمت الاتفاقية العربية لضمان الاستثمارات التي تأخذ المعيارين السالف الذكر وذلك في مادتها 17. إضافة إلى ذلك، تشير الاتفاقية المغاربية للاستثمار للاتفاقية العربية للاستثمار في مادتها 19 و البلدان المغاربية أعضاء مؤسسون لاتفاقية حماية الاستثمار ماعدا موريتانيا التي انضمّت إليها سنة 1976.

[467] تعرّف المادّة الأولى مصطلح رأس المال (الفقرة2)، الأرباح (الفقرة 3)، الاستثمار (الفقرة 4)، المستثمر (الفقرة 5) و الطرف المتعاقد (الفقرة 6).

[468] المادة 3 من الاتفاقية.

[469] المادة 4 من الاتفاقية.

[470] المادة 8 من الاتفاقية.

[471] المادة 6 من الاتفاقية.

[472] المادة 7 من الاتفاقية.

[473] المادة 9 من الاتفاقية.

2- تحويل الأرباح:

يشير الفصل الثالث من الاتفاقية المغاربية للاستثمار إلى الحقّ في تحويل الأرباح باعتبارها إحدى الضمانات المالية للاستثمار. كما يتمّ الترخيص كذلك لحريّة تحويل رأس المال و الأرباح أو موارد أخرى من العملة القابلة للتحويل حسب معدلات الصرف الرسمية المعمول بها في تاريخ التحويل[474].

إضافة إلى كلّ هذا، فإن التحويل الحرّ مكرّس من خلال الاتفاقية المتعلّقة بتنقل المسافرين و البضائع مادام أن أحكامها تنصّ[475] على أحقية الدول المتعاقدة في تحويل المبالغ المحققة من خلال هذا النشاط على ضوء التشريعات المتعلّقة بالصرف. في حين أنّه يمكن للدولة المضيفة أن تتخذ إجراءات وقائية متمثلة في فرض تصريح بتحويل العملة الصعبة إلى جانب إبراء الذمة متعلقة بدفع الضرائب و عدم وجود ديون عالقة[476].

[474] المادة 11، الفقرة 1 من الاتفاقية.
[475] المادة 10، الفقرة 5 من الاتفاقية.
[476] المادة 11، الفقرة 2 من الاتفاقية.

<u>الجدول رقم 38</u>: الاتفاقيات الثنائية الخاصة بحماية الاستثمارات و تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من طرف بعض بلدان المنطقة المغاربية (1995–2002).

نوع الاتفاقيات / الدول	اتفاقيات حماية الاستثمارات	اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي
الجزائر	22	12
المغرب	29	10
تونس	16	11

<u>المصدر</u>: CNUCED (http//www.unctad.org/fdistatistics)

يظهر في ختام هذا التحليل، وجود الدعامة القانونية للتنسيق الضريبي في منطقة المغرب العربي و هذا دون وجود أحكام ضريبية مشتركة للمنطقة بأتمّ معنى الكلمة، وقد يكون هذا راجعا لعدم إدراج التنسيق الضريبي في قائمة أدوات بناء التكامل الاقتصادي المغاربي، الشيء الذي لا ينقص من أهمية و ضرورة التنسيق الضريبي والتي ستظهر فائدتها بوضوح عند إقامة اتحاد جمركي.

الإطار رقم 4: الاتحاد الجمركي المغاربي

بعد التوقيع على اتفاقيات الاتحاد الجمركي، حماية و ضمان الاستثمارات المغاربية في الدول الأعضاء و اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي (في 22-23 جويلية 1990)، قامت اللجنة الاقتصادية المغاربية بإعداد مشروع اتفاقية إطار، ترمي إلى تأسيس إتحاد جمركي مغاربي على أساس الأسباب التالية:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية و الرسوم ذات الأثر المماثل لصالح السلع المتبادلة ذات المصدر المحلي. سيصبح هذا الإعفاء فعلي و لا رجوع فيه، إلا في حالة اتفاق للأطراف المتعاقدة؛
- الإلغاء التدريجي للحواجز غير التعريفية و التزام الدول الأعضاء في الاتحاد على عدم وضع أو إقامة حواجز جديدة ذات أثر مماثل؛
- إقامة سياسة مشتركة في مجال التجارة الخارجية اتجاه البلدان الأخرى من خلال التأسيس لأنظمة موحدة في مجال الاستيراد و التصدير؛
- الانضمام إلى مدونة تعريفية موحدة قبل 1991؛
- تنسيق السياسات الوطنية في مجال التشريع و الإجراءات التعريفية؛
- إعداد تعريفة جمركية مشتركة اتجاه الخارج، يجب أن تطبق قبل نهاية 1995، بتحديد منهجية إنجاز و إعادة توزيع الموارد المشتركة التي تنتجها هذه التعريفة؛
- ضمان شروط منافسة شريفة بين منتجي بلدان الاتحاد من خلال تأسيس قواعد واضحة في هذا المجال في ظل الاحترام لشفافية كاملة؛
- تطبيق معاملة وطنية لمجمل المتعاملين الاقتصاديين لكل بلد في البلدان الأخرى للاتحاد؛
- الأخذ بعين الاعتبار الالتزامات السابقة للبلدان الأعضاء في إطار المعاهدات الدولية السارية، و ما تنص عليه الاتفاقية الحالية لإبرام مختلف الاتفاقيات والمعاهدات في المستقبل؛
- تحديد شروط الاستعمال الاستثنائي لحكم الحماية **(la clause de sauvegarde)** في الحالات جدّ صعبة لبلد أو منتج معينين؛
- الأخذ بعين الاعتبار الخسائر التي يمكن أن يحدثها الاتحاد الجمركي المغاربي ووضع آليات المقاصة و تحديد الموارد الضرورية لتحقيق هذا الهدف؛
- إبرام اتفاقية تجارية و تعريفية مغاربية بصفتها إطار قانوني مؤقت؛
- إنشاء جهاز تنفيذي مكلف بإعداد الدراسات الضرورية، متابعة التطبيق الحسن للإجراءات و تقريب وجهات النظر في حالات المنازعات خلال تنفيذ هذه المعاهدة/الاتفاقية.

المصدر: الدليل الاقتصادي للمغرب العربي 1993-1994.

المبحث الثاني: الدوافع الاقتصادية لإقامة تنسيق ضريبي مغاربي

تظهر الدوافع الاقتصادية للتنسيق الضريبي في المنطقة المغاربية، على مستويين اثنين: فهو يسمح بتفادي معوقات المنافسة (**المطلب الأول**) و تحفيز حركة المبادلات البينية داخل المنطقة (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول: تفادي معوقات المنافسة

يقصد بالمعوقات، بصفة عامة، كلّ التوترّات التي تستهدف المنافسة و الناتجة عن تفاوت المعايير القانونية بين الدول الأعضاء في سوق مشتركة.[477]

و لهذه المعوقات أشكال مختلفة، حيث يمكن أن اقتصادية، اجتماعية أو حتى جبائية. والتي يجب أن تلغى مادامت أنها تعرقل الأداء الحسن للسوق المشتركة.

بالتالي، تظهر معوقة من مصدر جبائي، لمّا يوجد نصّ ضريبي مهما كان موضوعه، يقوم بإحداث آثار تضرّ بالمنافسة. و حسب الحالات، يمكن أن تنتج هذه المعوقات عدم تجانس الضغط الجبائي، الهيكل الضريبي أو التقنية الجبائية المستعملة.

بالتالي، و من أجل إنشاء ظروف للمنافسة متسمّة بالحياد على مستوى المنطقة المغاربية، لا بدّ من وضع نظام ضريبي مشترك بصفة عامة، و نظام مشترك للرسوم على رقم الأعمال والذي يجب أن يضمّ قواعدا ضريبية مشتركة إلى جانب معدلات متقاربة إن لم نقل موحدّة.

و سنظهر فيما بعد أنّ الإبقاء على التفاوت في المعدلاّت الضريبة بين مختلف الأنظمة الضريبية سيؤثر بطرق مختلفة على استهلاك المنتجات المختلفة في السوق المشتركة وانحراف المنافسة بين مؤسسّات الدول الأعضاء.

---

[477] Jean Pierre JARNEVIC : « Droit fiscal international », Editions Economica, France, 1985, page 43.

قد تكون ميزة التنسيق الضريبي متمثّلة في الحدّ أو تفادي المعوقات التي يمكن أن تثبط فوائد التكامل، مادام أن التزايد الظاهر الملاحظ في العديد من الحالات للمعوقات الضريبية على مستوى العديد من التكتلات الإقليمية ناتج عن غياب تنسيق ضريبي.
لهذا سنحاول دراسة عنصرين أساسيين في إحداث معوقات المنافسة: المعوقات الناتجة عن الاختلافات في الهياكل الضريبية لبلدان المغرب العربي و المعوقات الناتجة عن الاختلافات بين المعدلات الضريبية.

أولا- المعوقات الناتجة من الاختلافات في الهياكل الضريبية:

في الحقيقة، ترتبط هذه المعوقات من جهة بالاختلافات الحاصلة في الهياكل الاقتصادية و بحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة أخرى.

1- علاقة الهيكل الاقتصادي بالهيكل الجبائي:

تؤدي الدولة دورها معتمدة على تفاعل الهيكل الاجتماعي و الاقتصادي للمجتمع مستمدا خصائصه من التاريخ مما ينعكس على مختلفة الهياكل المتفرعة عنه ومنها الهيكل الضريبي على وجه الخصوص.
بعبارة أخرى، تترجم الاختلافات في الهياكل الضريبية الاختلافات الحاصلة في هياكل الاقتصاديات المعنية، وهذا ينطبق على وجه الخصوص، على البلدان النامية، حيث أن هياكلها الضريبية تتأثر بشدّة بخصائص اقتصادياتها[478].
في هذا الإطار، يمكننا القول بأن تقارب الأنظمة الضريبية المغاربية مرتبط بتقارب هياكلها الاقتصادية الشيء الذي قد يحمل قيمة مضافة حقيقية لمسار التكامل المغاربي.

[478] Annie VALLE, Op. cit., page 51.

تتأثر المبادلات التجارية الدولية بشدة لاختلافات الهياكل الضريبية. و إن حصل ووجدت، فلا توجد أية وسيلة لتفادي المساس بحرية التجارة الدولية و لو كان تغيير نسب تعادل أسعار الصرف.

فسعر الصرف لا يمكنه أن يقوم بتصحيح الاختلالات التي يمكن أن تحدثها الفروق الحاصلة في هياكل الأنظمة الضريبية بين بلدين اثنين . بالإضافة إلى ذلك، يتضح أنه من اللازم، من أجل حريّة المنافسة الدولية، أن تتعادل أو تتساوى معدلات الضغط الضريبي التي تقع على المنتجات المصدرة على مستوى المنطقة المغاربية في ظل معامل واحد ثابت.

2- المعوقات الناتجة عن الاختلافات الحاصلة في الاقتطاعات الضريبية:

الجدول رقم 39 : مقارنة دولية لمعدلات الضغط الضريبي (الإيرادات الجبائية بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام PIB).

	1995	2001
الجزائر*	12.2	14.8
ليبيا*	21.7	27.1
تونس	20.5	21.6
المغرب	20.5	22.7
البرتغال	26.6	27.8
فرنسا	20.5	29.1
اسبانيا	40.0	41.2
إيطاليا	37.4	35.7
ألمانيا	27.2	27.3

* محسوبة خارج جباية المحروقات.

المصدر: بالنسبة لإحصائيات بلدان المغرب العربي، قاعدة المعلومات صندوق النقد الدولي،2002.بالنسبة لإحصائيات الدول الأوروبية، Eurostat,2002 .

يوضح الجدول أعلاه أن متوسط الضغط الضريبي في منطقة المغرب العربي أدنى من تلك الموجودة في بلدان جنوب أوربا.

و قد لا يظهر من الضروري أن تقوم البلدان المغاربية بجهود إضافية لتقريب سياسة الاقتطاعات الضريبية التي تبدو متماثلة.

لكن يجب أن تأخذ السياسات الضريبية المغاربية بعين الاعتبار أن هذا عنصر مهم في مخططات التكامل من أجل العمل على تماثل ظروف المنافسة بين المؤسسات من جهة، و التخفيف من المعوقات الناتجة عن الاختلافات بين المعدلات الضريبية من جهة أخرى.

ثانيا- المعوقات الناتجة عن الاختلافات في المعدلات الضريبية:

في هذا الإطار يجب أن نفرّق بين المعدلات المتعلقة بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

1- حالة الضرائب المباشرة:

ترتبط فوارق المعدلات الضريبية الواقعة على الدخل بأهمية الدخل الفردي في حدّ ذاته.و فيما عدا الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على رأس المال، يصعب القول أن تقليص الاختلافات بين الضرائب على الدخول ستكون له أهميّة كبيرة لسير السوق المشتركة. لكن، و بما أنّ هذه الضريبة لا تنعكس على الأسعار، فإنها قد لا تشكلّ صعوبة جدية، و هذا لا يعني أنه استبعاد لتنسيق ضريبي لهذا النوع من الضرائب، بل يجب أن يأخذ لتأثيره على توطن الأشخاص و الشركات، خاصة في مجال فضر الضريبة على الأرباح والادخار.

2- <u>حالة الضرائب غير المباشرة</u>:

في حالة ما إذا كانت المعدلات المنصوص عليها أو المعمول بها مختلفة بشكل كبير من بلد إلى آخر في منطقة المغرب العربي، فهذا سيكون له وقع كبير على ظروف المنافسة، مادام أن هذه الضرائب تنعكس مباشرة على الأسعار.

و إذا رجعنا إلى التجربة الأوروبية[479] في هذا المجال، نلاحظ عمل اللّجنة الأوروبية لصالح تقارب معدلاّت الضرائب غير المباشرة بشكل يتيح الأداء الحسن للسوق المشتركة و عدم تأثرها بالمعوقات التجارية، تحويلات النقل والشحن أو آثار أخرى غير مرغوب بها في مجال المنافسة.

و سيسمح تقارب معدلاّت الضرائب غير المباشرة بإحلال منافسة عادلة بين المؤسسات المغاربية من جهة و تحفيز المبادلات التجارية البينية داخل الفضاء المغاربي من جهة أخرى.

<u>المطلب الثاني</u>: تنمية المبادلات التجارية المغاربية

قد تعتبر تنمية المبادلات التجارية البينية المغاربية كإحدى الدوافع الرئيسية لإقامة تنسيق ضريبي. و في هذا الإطار، تمثل التجارة الدولية إحدى الأدوات الحيوية في تفعيل التنمية الاقتصادية المؤدية إلى تحقيق رفاهية الفرد و شعوب المنطقة المغاربية.

على هذا الأساس، و قبل تحليل أثر التنسيق الضريبي في ترقية المبادلات المغاربية سنقوم بدراسة واقع التجارة البينية في المغرب العربي التي ستسمح لنا بتحديد مدى ضرورة إقامة تنسيق ضريبي في المنطقة.

---

[479] Paul MASSON: “fiscal policy and growth in the context of European Integration”, International Monetary Fund Working Paper, Washington, UAS, July 2000, page 12.

أولا– وضعية المبادلات التجارية البينية المغاربية:

نسجلّ على هذا المستوى الملاحظتين التاليتين :

- ضعف التجارة الرسمية البينية المغاربية خاصة خلال السنوات الأخيرة، مقارنة بالعلاقات التجارية التي تجمعها مع بلدان الضفة الشمالية للمتوسط (فرنسا، اسبانيا و ايطاليا)؛
- رغم وجود الإطار التشريعي قادر على تفعيل النشاط التجاري في المنطقة ويتعلق الأمر هنا بالاتفاقية التعريفية التجارية المغاربية المبرمة **برأس لا نوف (ليبيا) في 10 مارس 1991**.حيث اعتبرت هذه الاتفاقية كأول خطوة في تجسيد الاتحاد الجمركي المغاربي.

و لتحديد كيفيات تأثر التنسيق الضريبي من أجل تشجيع التجارة البينية المغاربية سنحاول التعرف على واقعها.

أ- **واقع التجارة البينية المغاربية:**

سجلت المبادلات التجارية البينية المغاربية انخفاضا خلال عشرية التسعينيات.حيث كان حجم المبادلات بين 1990 و 1995، بالمتوسط السنوي، تقدرّ بـــ 473 مليون دولار أمريكي، لتصل بين 1996 و 2000، بالمتوسط السنوي، 332 مليون دولار أمريكي.

مع ذلك، و رغم زيادة حجم المبادلات بين البلدان المغاربية و الاتحاد الأوروبي و حتى بقية العالم بوتيرة سريعة بين سنوات 1990 و 2000، ظهرت زيادة محتشمة للمبادلات البينية المغاربية انطلاقا من سنة 1998، و بتحليل معطيات الشكل أعلاه:

- استقر معدل نمو الصادرات البينية المغاربية، بالمتوسط السنوي، بين 1998و2000 عند 7.5%، بعد تراجع قدّر بـــ 1.8 % بين 1990 و 1997. بينما ارتفعت الصادرات المغاربية نحو اتجاه الاتحاد الأوروبي بـــ 9.8%

و3.3% خلال نفس الفترات، أما بالنسبة لبقيّة العالم، بلغ معدل النمو السنوي المتوسط للصادرات المغاربية 9.7% و 5.7% على التوالي خلال الفترتين المذكورتين سالفا.

- من ناحية الواردات، تمّ ملاحظة نفس منحى التطور، حيث قدّر معدل النمو السنوي المتوسط للمبادلات بين بلدان المغرب العربي و شركائه من الاتحاد الأوروبي 4.8% بعد أن كان 1.8% بين 1990 و 1997.أما بالنسبة لبقية العالم، انتقل هذا المعدل من 2.6% إلى 6.3% خلال الفترات 1990-1997و1998-2000 على التوالي.

مع ذلك، و مقارنة مع التكتلات الإقليمية الأخرى، لم تتطور المبادلات البينية المغاربية بالشكل الكافي، و بقيت هامشية على ضوء الملاحظات التالية:

- حيث قدرّت نسبة التجارة الإجمالية البينية المغاربية سنة 2000 بـــ0.6% من مجموع المبادلات الخارجية للمنطقة. و على سبيل المقارنة، تمثل التجارة البينية بالنسبة للاتحاد الأوروبي 60.2% من المبادلات الإجمالية للاتحاد، 22.3% بالنسبة للآسيين و 19.9% بالنسبة للميركوسور، دائما خلال نفس السنة؛
- لم تتعدى المبادلات بين البلدان المغاربية نسبة 3.1% من الصادرات الإجمالية للجزائر، تونس و المغرب؛
- خلال سنة 2000، بقيت التجارة البينية المغاربية ضعيفة مقارنة بمبادلات بلدان الاتحاد المغاربي مع الاتحاد الأوروبي.حيث تصدّر بلدان الاتحاد المغاربي، بالمتوسط، 68 مرّة[480] أكثر اتجاه الاتحاد الأوروبي عن المنطقة المغاربية . حتى و لو أخذنا بعين الاعتبار الحجم الاقتصادي على التوالي للمنطقتين و الموجودتين على علاقة 1 مقابل 27 (حسب تعادل القدرة الشرائية)، تبقى درجة التكامل التجاري ضئيلة.

[480] Direction de la Politique Economique Générale, Ministère des Finances et de la Privatisation, Op. Cit., page 16.

كما يسمح كذلك تحليل معطيات التجارة البينية المغاربية[481]، بتسجيل النقاط التالية:

- يعتبر حجم المبادلات المنجزة مع الجزائر، خارج قطاع المحروقات، و البلدان المغاربية الأخرى هامشية؛
- ضعف الحضور المغربي في السوق التونسية للمنتجات التي تحوز فيها على امتياز نسبي، خاصة المنتجات البحرية التي تستورد بصفة شبه كليّة من إيطاليا؛
- بين سنوات 1990 و 2000، رغم القرب الجغرافي، لم تمثل المنتجات الطاقوية الجزائرية، بالمتوسط السنوي، سوى 5% من الواردات المغربية من هذه المنتجات و 0.5% من إجمالي الصادرات الجزائرية؛
- كما لم تمثل، خلال نفس الفترة، المبيعات من المنتجات الغذائية على مستوى السوق الجزائري سوى 0.6% من الصادرات المغربية من هذه المنتجات و 0.3% من الواردات الإجمالية الجزائرية من المنتجات الغذائية. بينما تأتي حوالي 40 % من هذه الواردات من فرنسا و إسبانيا؛
- تتم أغلب المشتريات الجزائرية من المنسوجات لدى تركيا، الصين و اسبانيا. بينما نسجل الحضور الضعيف للمغرب و تونس في السوق الجزائري، حيث تمثل حصصهم في هذه السوق، على التوالي، 0.9% و 0.8% من ورادات الجزائر من المنسوجات، أي 0.3% من الصادرات الإجمالية من المنسوجات المغربية و 0.1% من الصادرات التونسية؛
- رغم أهمية المنتجات الكيميائية في الصادرات المغربية نحو الجزائر (38% بالمتوسط السنوي، بين 1990 و 2000)، غير أنّها لم تمثل سوى 0.8% من المبيعات الإجمالية المغربية من هذه المنتجات و 2.8 % من الواردات الإجمالية للجزائر من هذه المنتجات.

481 Direction de la Politique Economique Générale, Ministère des Finances et de la Privatisation- Maroc, Op. Cit., page 17.

بالتالي، تبقى التجارة الثنائية بين دول المغرب العربي ضعيفة النمو، في حين تمكنت بعض الدول المتوسطية من تنمية مبادلاتها جنوب–جنوب. حيث نجد بحوزة قبرص، سوريا، الأردن و لبنان مستوى التزام مرتفع نسبيا اتجاه جيرانها. بينما تأتي تركيا والجزائر بمستويات كثيفة نسبيا للمبادلات جنوب–جنوب بشكل أكبر من ذلك المسجلّ مع الاتحاد الأوروبي.

من جهة أخرى، نلاحظ أنه خلال الفترة 1990–1996، تم جزء كبير من المبادلات البينية المغاربية انطلاق أو نحو الجزائر، أي بمعنى آخر، أنه كان للجزائر مستوى التزام تجاري نسبي اتجاه جيرانه في المغرب العربي.

لكن، انطلاقا من 1997 إلى غاية 2000، صار المغرب مركز التجارة البينية المغاربية، مادام أن 70% من هذه المبادلات تتم انطلاقا أو نحو هذا البلد.

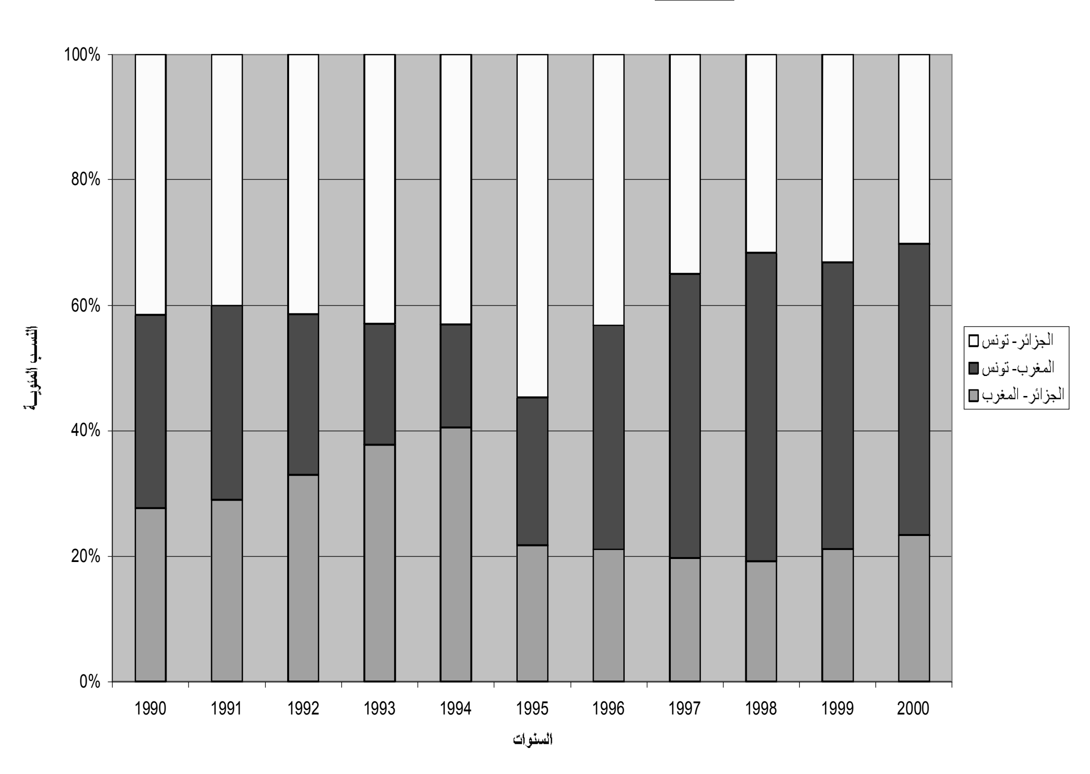
نسجل كذلك أنّ التجارة البينية في المنطقة، خارج المحروقات، تتم بأكثر من 50% بين المغرب و تونس خلال الفترة 1997–2000.

الجدول رقم 40: جغرافية مبادلات بلدان المغرب العربي

البيان / المناطق	مبادلات البلدان المغاربية (بالمعدل السنوي)		معدل التطور السنوي (%)		حصص المناطق المختلفة (%)	
	95–90	00–96	95–90	00–96	95–90	00–96
العالم	42217،8	54259،9	2،4	6،45	100	100
الاتحاد الأوروبي	30373،2	36898،6	2،7	5،79	71،9	68
البلدان المغاربية	472،6	331،7	6،5	−5	1،1	0،6
بقية العالم	11372	17029،7	1،5	8،24	26،9	31،4

المصدر: Direction de la Politique Economique Générale, Ministère des Finances et de la Privatisation- Maroc, 2003, page 18.

الشكل رقم 8: حصص المبادلات البينية المغاربية خارج المحروقات.



المصدر: وزارة المالية و الخصخصة المغربية، 2003.

نلاحظ من خلال الهيكلة القطاعية للمبادلات بين البلدان المغاربية هيمنة المنتجات الطاقوية التي انتقلت حصتها من 37.9% سنة 1990 إلى 49.8% سنة 2000. أما حصة المنتجات الكيميائية فقد انتقلت من 10.4% سنة 1990 إلى 19.5% سنة 2000. بينما السلع المتأتية عن صناعات الصلب و المعادن فقد انتقلت من 6.4% إلى 10.4% بين 1990 و 2000.

في حين أخذت حصة قطاعات النشاطات الأخرى (مواد البناء، المنتجات الميكانيكية- الكهربائية، المنسوجات المنتجات الفلاحية) التي تحوز فيهما تونس و المغرب امتيازا نسبيا، في التراجع شيئا فشيئا.

من وجهة نظرنا، توجد إمكانيات هامة للتنويع الإقليمي، رغم أن إمكانية تبادل المنتجات الزراعية على المستوى المغاربي تبقى مرهونة بتوفر الموارد المائية في منطقة تعاني من حين إلى آخر من عدم انتظامها بل من ندرتها.

ب- أسباب ضعف التجارة البينية المغاربية:

قد ترجع أسباب ضعف التجارة البينية بين دول المغرب العربي إلى عنصرين اثنين: تماثل اقتصاديات الدول المغاربية و ضعف التكامل الهيكلي.

1- تماثل الاقتصاديات المغاربية:

تظهر إمكانيات المبادلات البينية المغاربية بأنها مكبوحة جزئيا و هذا بسبب الطابع المتشابه لبعض البلدان المغاربية، كتونس و المغرب.بناء على هذا، يوضح مؤشر فينجر-كرينين (Finger-Kreinin) أن درجة التماثل بين الصادرات المغربية مع نظيرتها التونسية على مستوى سوق الاتحاد الأوروبي قد انتقلت من 75% خلال الفترة 1990-1995 إلى 79% بين 1996-2000.

الجدول رقم 41 : مؤشر التماثل بين صادرات دول الاتحاد المغاربي نحو الاتحاد الأوروبي.

	1995-1990	2000-1996
الجزائر-المغرب	%2.5	%4.7
المغرب- تونس	%75	%78.9
الجزائر-تونس	%13.7	%13.3

المصدر: وزارة المالية المغربية،2003.

يعتبر هذا التماثل كنتيجة لتطور قاعدة صناعية فعالة بالمغرب و تونس، خاصة في مجال المنسوجات، حيث استفاد البلدين من الامتيازات الجمركية الممنوحة من طرف الاتحاد الأوروبي في إطار برامجه نحو البلدان المجاورة[482]. ممّا نستنتج أن التوجيه التفضيلي لمبادلات المغرب و تونس مع الاتحاد الأوروبي قد كوّن تماثلا في الهياكل الإنتاجية في هذين البلدين.

لقد أدّت هذه الوضعية إلى احتدام المنافسة بين المغرب و تونس بالنظر إلى الامتيازات النسبية للمنتجات المصدرة من كل بلد نحو الاتحاد الأوروبي، حيث أن 68% من الصادرات التونسية متمثلة في صناعات يملك فيها المغرب امتيازا نسبيا على السوق الأوروبي..بالمقابل، تظل درجة تماثل الصادرات الجزائرية ضعيفة بالنسبة لمبيعات المغرب و تونس في سوق الاتحاد الأوروبي.

لهذا هناك العديد من النقائص المقيدة لإمكانية تكامل إقليمي في المنطقة المغاربية، يتطلب القضاء عليها إرادة سياسية صلبة للتعاون، في ظرف نجد العديد من الدول في العالم تسعى نحو التكتل و التكامل في سبيل الحصول على أكبر الفوائد من العولمة.

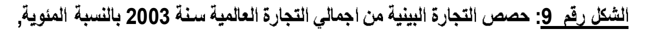
2- ضعف التكاملية الهيكلية:

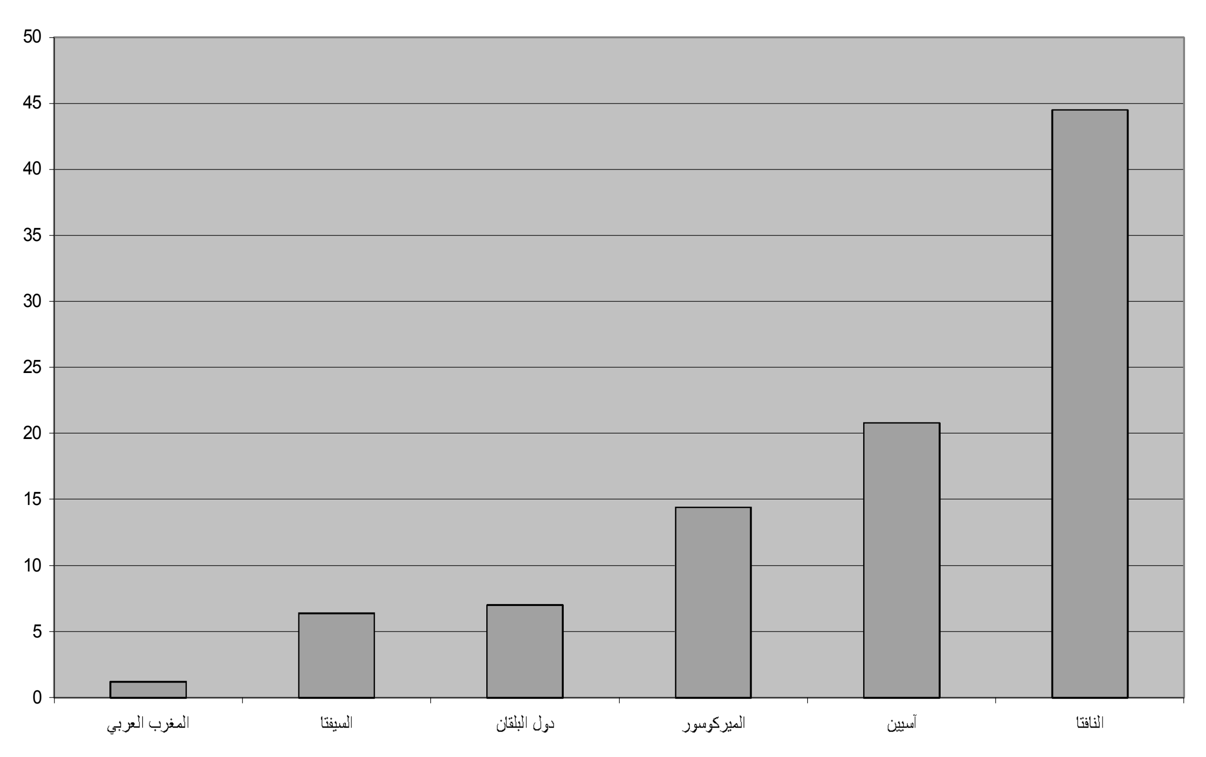
إن ضعف الحصة النسبية للمبادلات البينية المغاربية في إجمالي التجارة العالمية المقدرة بـــ 1.2% إلى جانب أن نصيب الصادرات المغاربية خارج المحروقات في الناتج الداخلي يعتبر جدّ ضعيف مقارنة بمناطق العالم الأخرى، يدفعنا إلى طرح العديد من التساؤلات عن أسباب هذه النتائج و هل هذه الأخيرة توافق الإمكانات الهيكلية، أو هل العوامل المؤسساتية و السياسية كانت وراء انحراف نموّ المبادلات[483].

---

[482] Le programme du Trafic de Perfectionnement Passif.

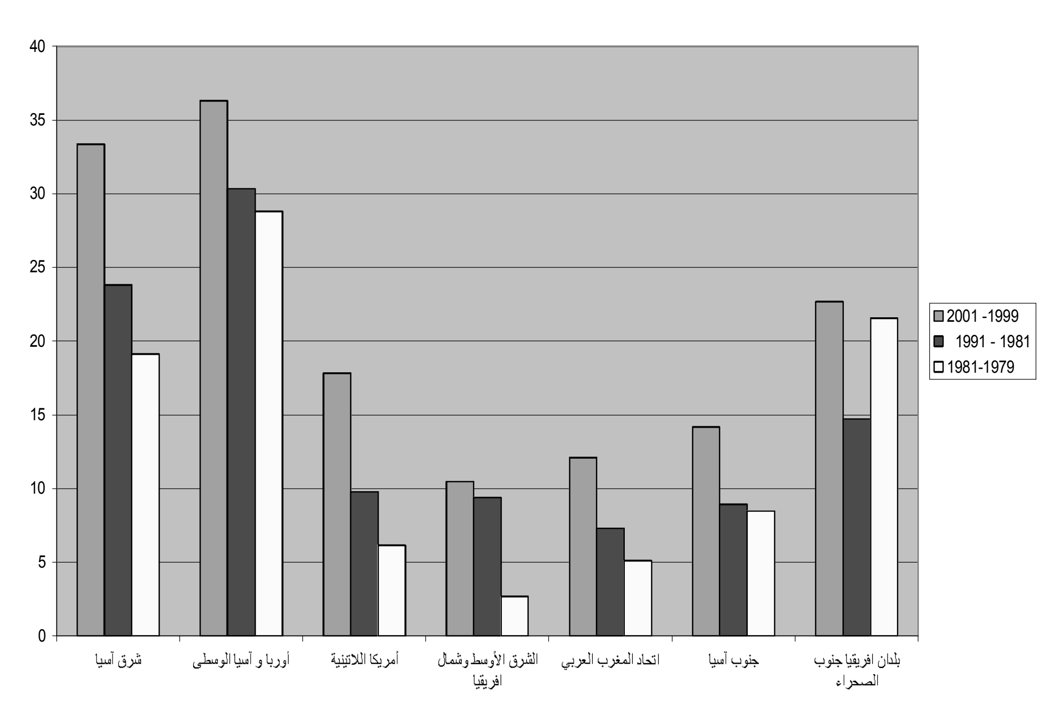
[483] ندوة البنك العالمي حول التكامل المغاربي، تونس 2004.





المصدر: البنك العالمي، 2004.

الشكل رقم 10: نصيب الصادرات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام %



المصدر: البنك العالمي، 2004.

و حتى نتمكن من إعطاء صورة تحليلية عن الإمكانيات الإضافية لتكامل اقتصاديات المغرب العربي، قمنا بمقارنة هيكل واردات شريك مع الهيكلة القطاعية للصادرات لشريك آخر و ستكون التكاملية بين شريكين، و منه درجة تكاملهم، أكثر ارتفاعا إذا كان عرض شريك في الأسواق العالمية يقارب طلب الشريك الآخر، معناه أن صادرات الأول تلتقي مع إيرادات الثاني.

على هذا الأساس، تظهر الإحصائيات أن التكاملية البينية المغاربية أنها جدّ ضعيفة.حيث تتراوح بين 0.852 و 0.856 على التوالي سنة 1995 و 2000 و على سبيل المقارنة قارب مؤشرّ التكاملية للاتحاد الأوروبي 0.44 و هذا سنة 2000.

الجدول رقم 42: مؤشر التكاملية الاتحاد الأوروبي و أوربا الوسطى والشرقية لسنة 1995.

1995	**الاتحاد الأوروبي**	**أوربا الوسطى و الشرقية**
الاتحاد الأوروبي	**0.431**	**0.519**
بلدان أوربا الوسطى و الشرقية	**0.499**	**0.519**

المصدر: تقرير FEMISE، فرنسا، 2002.

الجدول رقم 43: مؤشر التكاملية الاتحاد الأوروبي و أوربا الوسطى والشرقية لسنة 2000.

2000	**الاتحاد الأوروبي**	**أوربا الوسطى و الشرقية**
الاتحاد الأوروبي	**0.448**	**0.504**
بلدان أوربا الوسطى و الشرقية	**0.484**	**0.504**

المصدر: تقرير FEMISE، فرنسا، 2002.

الجدول رقم 44: مؤشر التكاملية للمغرب العربي و المشرق العربي لسنة 1995

1995	المغرب العربي	المشرق العربي
المغرب العربي	0.852	0.903
المشرق العربي	0.523	0.448

المصدر: تقرير FEMISE، فرنسا، 2002.

الجدول رقم 45 : مؤشر التكاملية المغرب العربي و المشرق العربي لسنة 2000.

2000	المغرب العربي	المشرق العربي
المغرب العربي	0.856	0.873
المشرق العربي	0.790	0.765

المصدر : تقرير FEMISE، فرنسا، 2002.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذه المعطيات انعكاس ضعف التكاملية الهيكلية للمبادات المغاربية على مستوى و تطور حصص الأسواق، مما يدفعنا إلى الاعتقاد أن التجارة بين البلدان المغاربية توافق تحقيق الإمكانيات الممنوحة من خلال التخصّصات الإنتاجية الحالية لهذه البلدان.

و هذا ما يؤكد نتائج بعض الدراسات التي بينت أن البلدان الأكثر تنوعا جغرافيا في مبادلاتها هي تلك القادرة على إعطاء تكاملية هيكلية أكثر فيما بينها.

لهذا يعتبر ضعف تأقلم الهياكل التصديرية مع الطلب البيني الإقليمي من بين العوامل المفسرة لضعف نمّو المبادلات الإقليمية.

كما تجدر الإشارة، و حسب بعض الأبحاث المنجزة على مستوى صندوق النقد الدولي[484] (F.M.I.)، يماثل، بصفة عامة، المؤشر المسجلّ لتكاملية الإنتاج لبلدان

[484] Le rapport annuel du Fonds Monétaire International, Washington, 2003, page 36.

المغرب العربي ذلك المحقق بالنسبة من طرف بعض مناطق التكامل الإقليمي خلال السبعينيات مثل الآبيك و الميركوسور.حيث أن بين سنوات 1970 و 2000، سجلّت حصّة التجارة البينية تقدما من 36 % إلى 50% بالنسبة للبلدان العضوة في النافتا، من 11% إلى 25 % لأمريكا الجنوبية و من 2% إلى 11% بالنسبة لبلدان الآندين.

و تعكس هذه التطورات سوء استغلال إمكانية تنمية المبادلات على مستوى منطقة المغرب العربي.لذلك، من أجل إحلال ديناميكية لانفتاح الأسواق، يظهر من الضروري العمل على تطوير الهياكل الاقتصادية و الاختصاصات الصناعية في المنطقة المغاربية، بما يضمن مردودية إنتاجية متزايدة و تطوير حجم التبادل لمنتجات متنوعة. في الواقع تدفع مواجهة الهياكل الإنتاجية المتشابهة إلى آلية للمنافسة قائمة على تعديل هياكل السوق إلى جانب وضع خطط للرفع من المردودية و تخصصات أقل تعتمد على النوعية و التجديد التكنولوجي.

ثانيا- دور التنسيق الضريبي في ترقية المبادلات:

تحتل الضرائب غير المباشرة أهميّة معتبرة في مجال تبادل السلع و الخدمات بين الدول خاصة إذا تعلّق الأمر بسوق مشتركة.

في الواقع، في كل البلدان تقريبا، تقع العديد من ضرائب الاستهلاك على السلع المباعة للمستهلك. فعند تصدير السلع من دولة نحو أخرى، يمكن أن تخضع للضريبة، مع فرضية غياب جباية تحفيزية للصادرات، على مرّتين أو تكون محلّ ازدواج ضريبي، حيث قد تفرض عليها ضريبة على إقليم الدولة المنتجة أو المصدرّة و تقع عليها الأخرى عند الاستيراد في إقليم الدولة المستهلكة. لا يمكن لوضعية مثل هذه أن تشجع المبادلات الدولية بين الدول.بالتالي، يجب أن تخضع المبادلات الدولية للسّلع إلى قواعد تجعلها تتفادى الازدواج الضريبي[485].

يمكن في هذا الإطار، اقتراح حلّين ممكنين نظريا: إمّا إتباع طريقة فرض الضريبة على البلدان المنتجة و تعفى ضريبيا عند دخولها إقليم البلد المستهلك. لكن، قد يتميّز

[485] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 64.

هذا النظام بعدم حياديته اتجاه المنافسة بين المنتجات المحلية و المنتجات المستوردة، حيث سيظهر فرق في الأسعار على مستوى السوق بسبب الاختلاف في الضغط الضريبي المتحمل من قبل المؤسسات في كلا الدولتين المعنيتين[486].

أما إذا اخترنا الطريقة المعاكسة، بمعنى فرض الضريبة على المنتجات في إقليم البلد المستهلك (البلد المستورد) و إعفائها على إقليم البلد المنتج (البلد المصدّر).

و يمتاز هذا النظام بقدرته على وضع المنتجات المحلية و المنتجات المستوردة في نفس ظروف المنافسة، بإعطاء حيادية للعنصر الضريبي. و هو الاقتراح الذي تمّ تبنيه بالنسبة للتجارة الدولية من طرف اتفاقيات الجات.

بالتالي، تفسر المكانة المهمّة التي أعطتها الجات لجباية المبادلات الدولية و مراقبتها، الأهمية التي يجب أن نوليها نحن كذلك للتنسيق الضريبي المغاربي.و يمكن أن تظهر هذه الأهمية، خاصة من خلال الأبعاد التالية:

- إلغاء الحقوق الجمركية بين الدول الأعضاء عقب إقامة إتحاد جمركي؛
- منع كلّ تقييد كمي أو إجراءات ذات آثار مماثلة عند الاستيراد.

قد يمثّل تطبيق هذين العنصرين إلى جانب إقامة تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية عوامل محفزّة للمبادلات بين بلدانها من جهة و للمنافسة بين المؤسسات من جهة أخرى. كما يجب أن نتصور كذلك أنه في بعض الحالات المحدودة، قد يكون التنسيق الضريبي عديم الجدوى.

[486] زيادة على ذلك يمكن أن يدفع هذا النظام الدول الراغبة في تشجيع صادراتها على استعمال الجباية من أجل إحداث منافسة تسابق نحو الامتيازات الجبائية جدّ خطيرة للاقتصاديات الوطنية للبلدان المعنية (المنافسة الضريبية المضرّة).

أولا- الحالة التي لا يكون فيها للتنسيق الضريبي تأثير على المبادلات البينية الإقليمية:

كما رأينا سالفا، يعتبر اختلاف الهياكل الضريبية عاملا أساسيا في أداء المبادلات الدولية.في الواقع، إذا كانت الضرائب مرتفعة في الدولة أ مقارنة بالدولة ب فهذا لن يضرّ بصادرات الدولة -أ- نحو الدولة -ب- و لن يشجع كذلك صادرات الدولة ب نحو الدولة أ، خاصّة إذا كانت الأنظمة الضريبية للدولتين -أ- و -ب- متماثلة.
و اتجاه الضرائب على الاستهلاك، يعني هذا التماثل في الهياكل الضريبية، لكلّ منتج أو خدمة، أن الضريبة في- أ- لا تختلف عن تلك المطبقة في -ب- إلا بمعامل ثابت.

بعبارة أخرى، توضّح هذه الفرضية أن الضريبة لا تعدّل تدريجيا شكل السلالم الوطنية للأسعار. فالاختلافات التي قد تكون بينها هي نفسها الموجودة في حال غياب الضريبة. حيث، في ظل نظام للمنافسة، لا تقوم التجارة الدولية على فروق التكلفة المطلقة (بما في ذلك الضريبة و التي لما تحمّل تصير عنصرا من عناصرها)، بل على الاختلافات في السلالم الوطنية للأسعار[487] . و هو الشيء الذي دونّه ريكاردو في نظريته للتكاليف النسبية: حيث أن سعر التكلفة الأقل لمنتج معين ليس ذلك المحصل عليه في البلد أين تمّ صناعته بأكبر إنتاجية، بل في البلد الذي توجد فيه العلاقة بين الإنتاجية التي صنع بها و الإنتاجية المتوسطة الوطنية عند أكبر مستوى.و يكون هذا القانون صحيحا في الحالة التي تتماثل فيها هيكلة الأجور في البلدان المعنية.
في الواقع، عند إنتاجية وسطية، يحصل البلد على امتياز بالنسبة لمنتج معين هو ذلك أين يتمّ صنعه من طرف عمال الذين يتلقون فيه، ليس أجرا أدنى بالقيمة المطلقة بل الأجر الأدنى بالنسبة للأجر المتوسط الوطني.
و بطبيعة الحال، يؤدي ارتفاع الأعباء الضريبية في البلد -أ- إلى زيادة المستوى العامّ للأسعار في هذا البلد، مادام أن هذه الضرائب قد تمّ تحميلها.

---
[487] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 66.

لكن، من المفروض أن هذه الزيادة قد تمّ تعويضها، في العلاقات مع الخارج، من خلال تعديل معدلات الصرف. حيث يتبع المعدل العادي الذي تستبدل به عملة البلد –أ- بنظيرتها في البلد بالمستويات العامة لأسعار في –أ- و –ب-. يرتبط هذا المستوى بدوره بتكاليف المنتجات و الخدمات في البلدين، ما دام العبء الضريبي عنصر من عناصر هذه التكلفة.

بالتالي، فإن إعفاء المنتجات و الخدمات المصدرّة و فرض الضريبة على المنتجات والخدمات المستوردة لن تكون له آثار كبيرة من ناحية المنافسة الدولية و الحماية الوطنية، إذا كان فرض الضريبة أو الإعفاء منها متجانسا، بمعنى أنّ إذا سادت نفس الظروف بالنسبة لكل المنتجات و الخدمات.

باختصار، فإن تساوي الأعباء الضريبية أو الأعباء الاجتماعية ليست بالضرورة شرط أولّي لإقامة منافسة قد تؤدّي إلى أحسن الآثار الاقتصادية. بالعكس، تقوم المبادلات على اختلافات و تقسيم للنشطات الناتجة عنها تأخذ بعين الاعتبار معطيات قاعدية متمثّلة في تكلفة اليد العاملة و وزن الأعباء العمومية[488].

من الواضح أن هذه التصورات ما هي إلا نظرية و لا توافق الحقائق الحالية في المغرب العربي. و بالتالي، فضرورتها، في إطار هذا العمل يسمح لنا فقط بالإحاطة بإشكالية البحث في جميع أبعاده.

ثانيا– حالة التنسيق الضريبي باعتباره عاملا محفزا للمبادلات:

لقد لاحظنا أنّه إذا تم تحديد الدخول، المنتجات أو الخدمات بطريقة غير متجانسة، لن يكون النظام الضريبي محايدا في المبادلات الدولية و يصبح سببا مباشرا في حصول معوقات. في الواقع، تحدث هذه الأخيرة لما تتضمّن التشريعات الضريبية أنظمة خاصّة أو إعفاءات، كليّة أو جزئية، مختلفة من بلد لآخر لنفس المنطقة الإقليمية الاقتصادية.

ففي المجال الصناعي، يمكن للاختلافات في الأنظمة الضريبية أن تحرّف المنافسة في قطاع أو منتج. كما يمكن أن تظهر لامساواة أخرى بسبب عدم استفادة الصادرات غير

[488] Djamel-Eddine GUECHI, Op.cit., page 123.

المرئية من إعفاءات ضريبية (مثل نفقات السيّاح) بينما تستفيد الصادرات المرئية من ذلك.بالتالي، تتضح أهميّة الرقابة الواجب فرضها من قبل الهيئات المغاربية المختصّة على الأنظمة الضريبية الوطنية.و إذا كانت أهميّة الرقابة تتحدد بأهمية موضوعها، فهي كذلك مؤكدّة من خلال الأهداف المراد تحقيقها.

في هذا الإطار، بينت اللجنة الاقتصادية الأوروبية[489]، المكانة التي يجب أن تحظى بها المراقبة الممارسة من طرف القانون الأوروبي المشترك على الأنظمة الأوروبية الوطنية. حيث أنّها وضحّت أن هدف المراقبة: " ضمان حرية التنقل للسلع بين الدول الأعضاء في ظلّ ظروف عادية للمنافسة، من خلال إلغاء كلّ شكل من أشكال الحماية التي يمكن أن تنتج عن تطبيق ضرائب داخلية تمييزية اتجاه منتجات مصدرها بلدان عضوة أخرى. بالتالي، يجب أن تضمن المادة 95 الحيادية الضرورية للضرائب الداخلية اتجاه المنافسة بين المنتجات الوطنية و المنتجات المستوردة" .بمعنى آخر، يشترط نجاح تنسيق ضريبي وجود آليات مراقبة صارمة.

[489] La commission européenne, « Union Européenne-Maghreb : 25 ans de coopération 1976-2001 »,www.europa.eu.int/comm/external_relations/index.htm.

خاتمة الفصل الرابع:

بينا من خلال هذا الفصل أهمية الدوافع القانونية و الاقتصادية إقامة تنسيق ضريبي مغاربي في سبيل البناء الاقتصادي المغاربي، على ضوء استعداد البلدان المغاربية لولوج مرحلة أخرى من التعاون مع الاتحاد الأوروبي الذي سيترجم بإقامة منطقة تبادل حرّ.

و اتضح كذلك، استحالة إقامة تنسيق ضريبي، دون حضور الفضاءات التي يمكن أن يؤدي أدوراه على مستواها على أكمل وجه، مثل الاتحاد الجمركي و خاصة السوق المغاربية المشتركة، و التي يمكن للتنسيق الضريبي أن ينمي بها حجم المبادلات البينية بصورة تجعلها تستفيد من عدة امتيازات اتجاه التكتلات الإقليمية الأخرى.

لذا وجب على بلدان الاتحاد المغاربي العمل على تنمية علاقاتهم التجارية في إطار سوق مشتركة مغاربية التي يعتبر التنسيق الضريبي إحدى ركائزها و هذا على ضوء التجارب العالمية المشابهة.

و منه يمكن القول أن التنسيق الضريبي يستند إلى دعائم قانونية و اقتصادية في المنطقة المغاربية بما يضمن له الأداء الحسن.

الفصل الخامس:

إمكانية تجسيد تنسيق ضريبي مغاربي

مـــقــدّمـــة:

يعتبر تخطيط مراحل تطبيق التنسيق الضريبي أمرا ضروريا من أجل إنجاح مشروع التكامل الاقتصادي المغاربي، و تعتبر هذه العملية في غاية الحساسية نظرا لارتباط الضريبة بسيادة كل دولة، و التي سوف تتنازل عن جزء منها لصالح هيئة مشتركة على مستوى الاتحاد المغاربي، في حال حصول اتفاق على إقامته، تدير عملية التنسيق بين الأنظمة الضريبية لدول الاتحاد.

لعل دراسة و الاستفادة من تجارب التنسيق الضريبي على مستوى التكتلات الاقتصادية في مختلف بقاع العالم، ضروري من أجل سياسة ضريبية مشتركة متزنة، بوضع العناصر الايجابية الحاثة على التنسيق في صالحها و تجنّب العوامل السلبية التي يمكن أن تحدث صعوبات عند تطبيقه، و من أنجح التجارب على الإطلاق تلك التي طبقت في الاتحاد الأوروبي، والتي يجب استخلاص منها العديد من الدروس المفيدة للبلدان المغاربية، إلى جانب هذا تطرقنا لمشاريع التنسيق الضريبي على المستوى العربي محاولة منا لفهم الأسباب التي حالت دون تحقيقه **(المبحث الأول)**، كما تتطلب إقامة تنسيق للأنظمة الضريبية المغاربية توفر جملة من الشروط التي في غيابها ستجعل هذا التنسيق هيكلا هشا سهل الانكسار، و التي نراها في إنشاء المؤسسات الضرورية الساهرة على متابعة تطبيق التنسيق الضريبي المغاربي في جميع أبعاده، وضع رزنامة لتحضير تطبيق التنسيق الضريبي و هذا من أجل الانتقال بالتنسيق الضريبي من مرحلة المشروع إلى المرحلة التطبيقية، و هذا رغم المعوقات الموجودة في طريقه من بينها، الميزة التي تطبع النظام الضريبي الليبي في عدم وجود ضريبة القيمة المضافة والحجم المهم للقطاع غير الرسمي في المنطقة المغاربية، لذلك كان لا بدّ من تعزيز وتقوية التعاون فيما بين إدارات الضرائب المغاربية من أجل اجتياز كل الصعوبات الموجودة أو التي قد تظهر على مسار التنسيق الضريبي في دول الاتحاد **(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول: تجارب التنسيق الضريبي في العالم

اهتمت التكتلات الإقليمية بالتنسيق الضريبي كأداة من أدوات تحقيق تكاملها الاقتصادي، و لكن بدرجات متفاوتة ففي حين كان هذا الاهتمام محدودا في بعضها، مثل تجمع السوق الموحدة لدول الأنديز سنة 1969 و المعروفة حاليا بالأنكوم **(ANCOM)**حيث اتفقت هذه الدول على تفادي الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال، و تجمّع دول الكاريبي **(CARICOM)** الذي تأسس سنة 1973، و قد اهتم بتنسيق الحوافز الضريبية من أجل استقطاب المنطقة لأكبر حجم ممكن من الاستثمارات الأجنبية المباشرة دون أن تكون هناك منافسة ضريبية مضرّة فيما بين دوله، فإننا نجد تجمعات أخرى اهتمت بالتنسيق الشامل، كتجمع دول أمريكا الوسطى**(CACM)** الذي رأى النور سنة 1958، سعت إلى توحيد التعريفة الجمركية والمعاملة المتساوية للضرائب غير المباشرة، مع تنسيق الحوافز الضريبية الممنوحة للدخل و رأس المال، ولكن من أنجحها تجربة الاتحاد الأوروبي.

المطلب الأول: تجربة الاتحاد الأوروبي

أدرك الاتحاد الأوروبي أهميّة التنسيق الضريبي في إطار السوق الأوروبية المشتركة أو الموحدة، التي تقوم على أربعة عناصر أساسية: حرية حركة السلع و الأشخاص والخدمات و رأس المال. ويهدف التنسيق الضريبي الأوروبي إلى الحدّ من مضار المنافسة الضريبية بين الدول الأعضاء في هذه السوق، التي تضع دول الاتحاد في سباق في تحصيل أكبر الإيرادات المتوقعة، مما يضطر المكلفين بالضريبة إلى تجنب الضريبة بجميع الوسائل، منها مزاولة النشاط في الدول الأخرى ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو باستخدام عناصر إنتاج محدودة و خاصة عنصر العمل، مما يضر باقتصاديات الدول الأعضاء بصفة عامة و يحدث تشوهات اقتصادية تقلص من جدوى السوق المشتركة. لذلك عملت هذه الدول على توسيع مجال التنسيق الضريبي ليشمل الضرائب المباشرة و خاصة الضرائب على دخل الشركات و الضرائب غير

المباشرة و أهمها ضريبة القيمة المضافة. و قد حقق التنسيق الضريبي الأوروبي في النوع الثاني تقدما ملحوظا أكثر مما حققه النوع الأول، الذي لا يزال يعتمد على الاتفاقيات الضريبية لتفادي الازدواج الضريبي.

أولا- محاولات التنسيق الضريبي:

شملت هذه المحاولات الضرائب غير المباشرة من جهة و الضرائب المباشرة من جهة أخرى.

أ- تنسيق الضرائب غير المباشرة:

بدأت تجربة الاتحاد الأوروبي في التنسيق الضريبي في أواخر الخمسينيات منذ صدور التقرير المعروف[554] بتقرير نيومارك Neumark Report، الذي أعدته اللجنة الأوروبية المالية والضريبية و الذي أوصى بتركيز التنسيق الضريبي على الضرائب غير المباشرة، على أن يطبق على ثلاث مراحل: تتضمن الأولى بالإلغاء التدريجي للضرائب و الرسوم على رقم الأعمال، و تتمثل الثانية في إحلال الرسم على القيمة المضافة بدلا من الضريبة المتتابعة على المبيعات، أما المرحلة الثالثة فقد خصصّت لإزالة الحدود الجمركية التي تعوق انتقال السلع و الخدمات.

و استهدفت هذه المحاولات تخفيف العبء الضريبي الناتج من تعدّد الضرائب على تدفقات السلع أو الخدمات التي تتمّ بين الدول الأعضاء، بما يحقق لها ميزة تنافسية في السوق الدولية، نتيجة لانخفاض تكلفتها الإجمالية، مما يشير إلى أهمية الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية في هذا الإطار[555].

و قد اقترحت اللجان التقنية وضع معدل محدّد و منخفض للرسم على القيمة المضافة، بما لا يزيد عن 2.5% لكل دولة. و تم معارضة هذا التصورّ، من طرف خبراء إدارات الضرائب في الدول المعنية، و اقترح بدله أن يتراوح معدل الرسم الأساسي ما

[554] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 36.

[555] Annie VALLEE, Op.cit, page 215.

بين 14% و 20%. أما معدل الرسم المخفض فيتراوح معدله ما بين 4% و 9% ويطبق على السلع الغذائية و مواد الطاقة و المياه و الأدوية و الكتب و الصحف ووسائل نقل الركاب، ويظهر أن الغرض النهائي من التنسيق الضريبي الأوروبي هو وضع نظام عام للرسم على القيمة المضافة، تخضع المبيعات بموجبه للرسم على القيمة المضافة في دولة المصدر أو الأصل أو المنشأ، حيث يتوفر لدى هذا المبدأ الشروط التي تحتاجها السوق المشتركة، و قد اعترفت اللجنة الأوروبية و الضريبية الأوروبية بأن نظام توحيد الضرائب في الدول الأعضاء على أساس مبدأ المصدر يأخذ وقتا طويلا، و من ثمّ فضلّ تحصيل الضريبة على أساس مبدأ المقصد أو الوجهة[556].

ب- تنسيق الضرائب المباشرة:

شرع في محاولات التنسيق على مستوى الضرائب المباشرة منذ سنة 1967، وتعدّدت التحاليل و الدراسات التي استهدفت إحداث هذا التنسيق، خاصّة في مجال الضرائب على الشركات، باعتبار أن الشركات هي المدخل الرئيسي لتشجيع الاستثمارات بين بلدان السوق الأوروبية. وقد شملت جهود التنسيق محاور[557] متعدّدة أهمها:

1. **إعداد مشروع اتفاقية أوروبية لتفادي الازدواج الضريبي (European Double Taxation Convention)** تستعمل كأداة لتخفيف العبء الضريبي على المستثمرين الأوربيين فيما بين الدول الأوروبية، وفيما بين كلّ دولة على حدى و الدول الأخرى غير الأوروبية.

2. **إصلاح ضريبة الشركات و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، من خلال وضع القواعد التي تساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية و تحديد وعاء

[556] Commission européenne, « Valeur ajoutée communautaire dans le cadre des politiques structurelles-définition et critères d'évaluation », document de travail, Bruxelles, Belgique, 1999, page 13.
[557] Jean-François COURT & Gilles ENTRAYGUES, Op.cit., pages de 87 à 94.

الضريبة بصورة سهلة، و تجعل من عبء الضريبة على المكلف بالضريبة معقولا.

3. **التنسيق الجزئي لضريبة الدخل،** من خلال وضع قواعد تعالج مشاكل معيّنة في تحديد وعاء ضريبة الدخل، بحيث تكون هذه القواعد ملزمة لإدارات الضرائب في دول الاتحاد الأوروبي، و من هذه المشاكل: ترحيل الخسائر بين الشركات الدولية (التي تعمل في أكثر من دولة أوروبية)، و أسس فرض الضريبة على الشركات القابضة (**les compagnies holdings**) .

4. **تعزيز التعاون بين الدول الأوروبية** للحدّ من التهرّب الضريبي من طرف الشركات، ومنع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية في الحصول على مكاسب ضريبية غير مشروعة.

نسجلّ عدم تقديم هذه المحاولات نموذجا للتنسيق الضريبي الشامل في مجال ضرائب الدخل. و قد برّر ذلك تقرير[558] صدر سنة 1979 بصعوبة تحقيق التنسيق الضريبي لارتباطه بالسيادة الضريبية التي تشكلّ بدورها ركنا أساسيا في سيادة الدول. الأمر الذي دعا رئيس لجنة الاتحادات الضريبية و الجمركية في 20 أفريل 1990 إلى أن يصرح بأن اللجنة الأوروبية قررت التنازل عن اتجاهها السابق نحو تنسيق الضرائب المباشرة. و لكن ذلك لم يمنع من صدور العديد من التعاليم (**LES DIRECTIVES**) الخاصة، الهادفة إلى إقامة تنسيق جزئي خاصة في مجال الشركات التابعة و الفرعية، و تقنيات الاندماج و إصدار اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي المرتبطة بتصحيح أرباح المؤسسات المترابطة.

---

[558] Report on the scope for convergence of the systems in the community, supplement 1/1980 to the Bulletin of the European Communities..38 مأخوذ عن رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة

و تعتبر هذه المحاولات امتدادا للسير في طريق التنسيق الجزئي و تهدف إلى الحدّ من التهرّب الضريبي، دون أن تضع إطارا موحدا لضريبة أوربية منسقة على الدخل أو الأرباح، مع ملاحظة أن نصوص الضرائب على الدخل في القوانين الداخلية تشكل قيود أو عقبات غير مرئية تضرّ بالشركات العاملة في الدول الأعضاء. و يبقى مجال تنسيق ضرائب الدخل قائما في صورة الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي بين كلّ دولتين أوربيتين، وفي إطار نموذج الاتفاقية الذي وضعته منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية **(OCDE)**.

ثانيا- الحدّ المنافسة الضريبية المضرّة بين الدول الأعضاء كوسيلة للتنسيق الضريبي:

كان من الصعب على الدول الأوربية تنسيق ضرائب الدخل بشكل تام، أخذت هذه الدول مسارا آخر، يتمثل في العمل قدر الإمكان على الحدّ من أضرار المنافسة الضريبية[559]، و ذلك من خلال وضع قواعد للسلوك الضريبي السوي على مستوى الاتحاد الأوروبي، و تحديد العناصر الرئيسية للضرائب على الادخار و الاتفاق، إضافة إلى العمل على تفادي فرض الاقتطاعات من المنبع على الفوائد الدولية و نواتج الإتاوات التي تتم بين الدول.

أ- إقرار قواعد للسلوك: تعمل هذه القواعد على وضع تعريف محدد للإجراءات الضريبية المتوقع أن تلحق أضرارا بالنشاطات الاقتصادية المختلفة، و السعي على تفاديها في أقرب وقت ممكن. وقد حدّدت بعض الدول لنفسها فترة خمس سنوات لمراجعة هذه الإجراءات و منها فرض الضريبة الصفرية **(Imposition Zero)** ، التي تطبّقها الدول الأعضاء و التي ثبت ضررها، حيث تهدف هذه الضريبة إلى منح

559 Annie VALLEE, Op.cit, page 208.

النشاط التصديري مزايا تفوق تقرير إعفائه من الضريبة، إذ يترتب على إعفاء الشركة المصدرة من ضريبة الدخل عدم السماح لها بخصم التكاليف و الضرائب التي دفعتها على دخل التصدير، بينما يسمح نظام الضريبة الصفرية بتقديم الشركة تصريحا إلى إدارة الضرائب لتطلب خصم الضريبة، مما يجعلها دائنة بمقدار الضريبة و التكاليف التي تحملتها و هو ما يعتبر في الواقع العملي أن نظام الضريبة الصفرية هي إعانة مستترة للتصدير.

إلى جانب الضريبة الصفرية، نجد مراجعة قواعد الدعم الضريبي التي تطبقها بعض الدول، مخالفة أحكام المواد من 92 إلى 94من اتفاقية روما المنشأة للمجموعة الأوربية، و تعمل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OCDE على وضع الأدلة الإرشادية لنظم الضريبة التفضيلية التي تضرّ بظروف المنافسة و ذلك من أجل مساعدة الدول الأوروبية على تجنب الإجراءات الضارة بالنشاط الاقتصادي، و لدعم التنسيق الضريبي لخدمة السوق الأوروبية المشتركة.

ب- تنسيق الضرائب على الادخار: لقد تطلب تطبيق العملة الأوروبية الموحدة اليورو **(EURO)**، التنسيق بين الدول الأوروبية في مجال الضرائب على الدخل الناتج عن الادخار وذلك لتجنب الآثار الضريبية التي خلقها اختلاف العملات في الدول الأعضاء، خوفا من أن يؤدي افتقاد المعلومات الكافية عن المعاملة الضريبية للمدخرات في الدول إلى امتناع الاستثمار في هذه الدول تجنبا للمخاطرة. و من القواعد التي تضمنتها تعليمات التنسيق، العمل على تفعيل نظام التعاون بين الدول الأعضاء لتبادل المعلومات عن دخل الادخار[560] الذي يحصل عليه مقيم في إحدى الدول في الدولة الأخرى، على الرغم من تمتّع هذه المدخرّات بمبدأ السرّية المعمول به في النظام البنكي.

كما فضّل قيام الهيئة الدافعة عوضا عن الجهة المدينة، باقتطاع الضريبة من المنبع على فوائد المدخرات، وذلك لتجنّب التهرّب الضريبي الدولي أو الازدواج الضريبي الدولي. و قد عرّفت الهيئة الدافعة على أنها أي شخص يدفع-في إطار نشاطه المعتاد-

[560] Annie VALLEE, Op.cit, page 225.

فائدة لشخص آخر. وقد وافق المجلس الأوروبي في جوان 2000 بصفة نهائية على المعاملة الضريبية للمدخرّات، بحيث يقع على الدولة العضو الالتزام بإخطار الدول الأخرى عن مدخرات غير المقيمين بها الذين ينتمون إلى هذه الدول، مع تحديد فترة سماح يكون فيها الحدّ الأدنى للضريبة في حدود 15% حتى سنة 2004، ليرتفع ليصل إلى 20% في عام 2009 .

جـ- المعاملة الضريبية للفوائد و الإتاوات:

لا تفضلّ الجهة القائمة بالتنسيق الضريبي فرض الضريبة التي تقتطع من المنبع على مدفوعات الفوائد و الإتاوات التي تتمّ بين شركتين تابعتين لدولتين مختلفتين، إحداهما تابعة للأخرى أو مرتبطة بها، إذ قد تتسبب هذه الضريبة في مشاكل تعيق السوق المشتركة، إما بسبب الازدواج الضريبي الدولي الذي يمكن أن يحدث على هذا الدخل أو لتعقيد النماذج و الإجراءات الإدارية المرتبطة بالتحصيل، و ما ينتج عن ذلك من خسائر تتكبدها الشركات. وخوفا من أن يؤدّي هذا الإعفاء إلى قيام الشركات بخلق علاقات تبعية أو ارتباطات وهمية بسبب ضآلة مساهمة إحداهما في الأخرى، فقد اقترحت بعض الدول[561]، مثل اليونان و البرتغال، أن لا تقلّ مساهمة إحدى الشركتين في الأخرى عن 25% من إجمالي رأس المال.

د- المعاشات:

تعتبر القواعد الضريبية المطبقة على المعاشات و التأمين على الحياة معقدة جدا في الاتحاد الأوروبي، وذلك بالنظر إلى اختلاف القواعد المنظمة لها في كل دولة عضو، و منه تعتبر المعاملة التمييزية على أنها عائق كبير أمام السوق المشتركة لما لها من تأثيرات تشويهية على ظروف المنافسة، و تقييد حركة العمّال بين الدول الأعضاء. ففي بعض الحالات قد تميّز النظم الداخلية للدولة- بطريقة مباشرة أو غير مباشرة- بين

[561] رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، صفحة 40.

الصناديق أو أصحاب التأمين الأجانب، ذلك حين تقرّر مثلا، خصم المساهمات المتعلّقة بالتأمينات المحليّة فقط.بينما يمكن أن تساعد المعاملة الــضريبية غيــر التمييزيــة أو المتماثلة في زيادة المنافسة، و من ثمّ زيادة عوائد المعاشات أو التــأمين علــى حيــاة المؤمنين.

و ما يمكن تسجيله عن التجربة الأوروبية في التنسيق الضريبي هو اتسامها بالــشمول والتدرج، فالتنسيق يشمل الضرائب المباشرة و غير المباشرة، ولكــن علــى مراحــل زمنية، إلى جانب إقرار الاتحاد الأوروبي على إمكانية التنسيق الضريبي في مجــال الضريبة غير المباشرة بشكل أسهل و أسرع تطبيقا من التنسيق في نطــاق الــضريبة المباشرة، بينما يعتبر وضع القواعد المفصلّة للمعاملة الضريبية التي يتعين على الدول مراعاتها في تشريعاتها الداخلية لمنع التعارض و إعاقة التنسيق من الأمور الايجابيــة على مستوى هذه التجربة من أجل ضمان حياد الضريبة اتجاه انتقال رؤوس الأمــوال والأشخاص بين دول الاتحاد الأوروبي.

المطلب الثاني: مشاريع التنسيق الضريبي العربي

تتجمع الدول العربية تحت غطاء الجامعة العربية، الذي يعتبر منبرا سياسيا مجعولا للتعبير عن مواقف هذه الدول اتجاه كبريات القضايا التي تخص المنطقة العربية والعالم على وجه عام[562]، و تم إحداث هياكل، على مستوى هذه المؤسسة الإقليمية، ذات طابع اقتصادي و اجتماعي من أجل الوصول بالمنطقة نحو التكامل الإقليمي المرجو، على هذا الأساس برز التنسيق الضريبي كإحدى الأدوات المحورية من أجل تحقيق هذا الهدف.

أولا- أهميّة التنسيق الضريبي العربي:

كما بيّنا سالفا، فإن التنسيق الضريبي يعتبر أداة هامة في تحقيق التكامل الاقتصادي، هذا التكامل الذي تسعى إليه الدول العربية بحكم وحدة اللغة، الدين وموقعها الجغرافي و غير ذلك من الخصائص المشتركة، فضلا عن كونه الأداة المثلى للحصول على مزايا اقتصادية مهمّة في ظل اتفاقيات الجات **(GATT)**.

يمكن توجيه التنسيق الضريبي نحو تشجيع و نمو التجارة العربية البينية، التي تتسمّ بالتواضع، حيث لم تتجاوز الصادرات العربية البينية سنة 2000 (7.3%) من إجمالي الصادرات العربية إلى العالم، كما لم تتجاوز الواردات العربية البينية (10.2%) من إجمالي الواردات العربية من العالم خلال نفس السنة[563].

كما يمكن أن يعمل التنسيق الضريبي على ترشيد الحوافز الضريبية من أجل تشجيع المتعاملين الاقتصاديين للاستثمار في المنطقة العربية في مشاريع مختارة و متكاملة، بحيث تلعب الضريبة دورا محايدا اتجاه القرار الاستثماري، و تقلل من تنافس الدول العربية فيما بينها بتقديم الإعفاءات و التحفيزات المغرية من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية على حساب تنمية الوطن العربي ككلّ. أي أن التنسيق الضريبي العربي يلعب دورا متميزا في توجيه الاستثمار نحو البلدان العربية. بما يتوافق مع حاجيتها الفعلية

---

562 الموقع الإليكتروني لجامعة الدول العربية، القاهرة، مصر. http://www.arableagueonline.org/arableague/index.jsp

563 International Monetary Fund, Direction of Trade statistics, year book, Washington, 2001.

لهذا الاستثمار، دون أن يكون ذلك من أجل التمتع بأفضل المزايا الضريبية بين الدول المتنافسة، الشيء الذي يؤدي إلى ظهور مشاريع استثمارية و مؤسسات و قطاعات اقتصادية متماثلة في الكثير من الدول، ممّا يضرّ بقدرتها على المنافسة في السوق العالمي، فضلا عما ستتحمّله الدول العربية من خسارة ضريبية نتيجة منحها الحوافز الضريبية غير المتناسقة لجذب هذه الاستثمارات، حتّى تحصل الدول العربية على حصة أكبر ممّا تحصل عليه من الاستثمارات الأجنبية في الوقت الراهن، و التي لم تتجاوز نسبتها 1% من إجمالي تدفقات الاستثمارات الأجنبية إلى دول العالم المختلفة.[564]

و مع فرض إمكانية تكامل و عدم تعارض الميادين الاستثمارية التي تتنافس الدول العربية فيما بينها من أجل استقطابها نحوها ، فهناك بلدان عربية يمكن أن تجذب إليها الأنشطة الفلاحية و أخرى تجذب إليها نشاطات المحروقات. إلا أنّنا نجد أن غياب التنسيق في السياسات الاقتصادية و الضريبية منها، ما يجعل هذه الدول تتنافس على جذب الاستثمارات في مجالات متماثلة و تقدم الحوافز المغرية لتتنافس فيما بينها. وقد بذلت محاولات متعددة لتحقيق هذا التنسيق، منها ما سعت إليه جامعة الدول العربية ومنها ما قامت به الدول العربية فيما بينها بشكل ثنائي أو على مستوى التجمعات الإقليمية. وفيما يلي عرض لأهم هذه المحاولات، التي لم تتكلل بالنجاح بصورة كافية، نظرا للعديد من العقبات التي تحول دون تحقيقها:

أ- <u>محاولات التنسيق الضريبي التي قامت بها جامعة الدول العربية:</u>

تضمنّت اتفاقية الوحدة الاقتصادية بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العمل (مادّة 2/7) على تنسيق التشريعات الضريبية و الرسوم الحكومية و البلدية و سائر الضرائب و الرسوم الأخرى المتعلقة بالزراعة و الصناعة و التجارة و العقارات

---

[564] ورد في تقرير الاستثمار الوارد عن مؤسسة ضمان الاستثمارات العربية أن إجمالي تدفقات الاستثمار الأجنبية قد بلغ سنة 1999 حوالي 866 مليار دولار أمريكي، بلغت حصة البلدان 8.7 مليار دولار أمريكي، وكان نصيب المملكة العربية السعودية منها حوالي 4.8 مليار دولار أمريكي ومصر حوالي 1.5 مليار دولار ثمّ المغرب 847 مليون دولار.

وتوظيف رؤوس الأموال. بما يكفل مبدأ تكافؤ الفرص، و العمل على تفادي ازدواج الضرائب و الرسوم على المكلفين بالضريبة من رعايا الدول المتعاقدة[565].
و قد أصدر هذا المجلس عدّة قرارات من أجل تحقيق هذا التنسيق، منها ما يتضمّن إعفاء المنتجات الفلاحية و الثروات الطبيعية و تبادل المنتجات الصناعية من الضرائب و الرسوم الجمركية الأخرى، و منها ما يدعو إلى توحيد الرسوم الجمركية و غيرها، وصولا إلى ما يسمّى بالتعريفة الجمركية الموحدّة كما تمّ إعداد مشروع القانون الجمركي الموحدّ.
كما قام مجلس الوحدة الاقتصادي سنة 1973 بإعداد اتفاقية جماعية لتفادي الازدواج الضريبي و منع التهرّب الضريبي، تهدف إلى تشجيع انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال في الدول العربية، وقد صادق على هذه الاتفاقية كل من المملكة الأردنية الهاشمية، دولة الإمارات العربية المتحدة، الجمهورية العربية السورية، الجمهورية العراقية، فلسطين، جمهورية مصر العربية و الجمهورية اليمنية، وقد حلّت محلّ هذه الاتفاقية اتفاقية جديدة وافق عليها المجلس سنة 1997 و لا زالت في طور التصديق[566].
و أنجز المجلس كذلك اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب سنة 1998[567] كتطوير للاتفاقية القديمة الصادرة سنة 1973. و تهدف الاتفاقية الجديدة إلى إقامة تعاون بين الإدارات العربية المختصة في تحصيل الضرائب من المقيمين بصفة مؤقتة أو بصورة دائمة في الدول الأعضاء، و ذلك عن طريق التفويض أو الإنابة في

---

[565] الموقع الاليكتروني لجامعة الدول العربية.

[566] صدرت الاتفاقية الأولى بقرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، رقم 649 في الدورة العادية الثانية والعشرين بتاريخ 1973/12/03، ثم حلّت محلّها الاتفاقية النموذجية لتجنّب الازدواج الضريبي و منع التهرّب من الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال و التي أقرّها مجلس الوحدة الاقتصادية بقراره رقم 1069 في دورته السادسة و الستين بتاريخ 1997/12/03 و يلاحظ أن الاتفاقية الجديدة قد عدلت في بعض المفاهيم ووسعت من نطاق تطبيقها لتشمل الضرائب على الشركات و الضرائب على رأس المال أيا كان مسماها، دون اقتصارها على التركات و الوصايا و الهبات.

[567] صدرت الاتفاقية الأولى بقرار مجلس الوحدة الاقتصادية رقم 650 في دورته الثانية و العشرين بتاريخ 03 ديسمبر 1973، وقد حلّت محلّها اتفاقية جديدة وافق عليها المجلس بقراره رقم 1090 في دورته الثامنة و الستين بتاريخ 06 ديسمبر 1998.

تحصيل الضرائب. وقد صادقت على هذه الاتفاقية كلّ من الأردن، سوريا، العراق، اليمن، مصر وفلسطين. كما سعى مجلس الوحدة الاقتصادية إلى بعث السوق العربية المشتركة من خلال وضع برنامج زمني تبدأ إجراءاته التمهيدية في الفاتح من جانفي 1999، ويهدف هذا البرنامج إلى إلغاء كافة الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم المماثلة والقيود غير الجمركية تدريجيا بين الدول الأعضاء في السوق، وذلك على ثلاث مراحل، بحيث تخفض الرسوم و الضرائب الجمركية بـ 40% من الرسوم والضرائب المفروضة انطلاقا من 01 جانفي 1999، ثمّ 30% و30% على التوالي. وقد أعدّت أمانة هذا المجلس برنامجين للتنسيق الضريبي في مجال ضرائب الدخل بين الدول الأعضاء هما البرنامج الأساسي و برنامج العمل، يهدف البرنامج الأساسي إلى:

- التقريب بين التشريعات و النظم الضريبية، و تقليل التفاوت في العبء الضريبي و التكليف المالي، وصولا إلى توحيد التشريعات و الأنظمة الضريبية في الدول الأعضاء؛
- تنظيم موارد الدول الأعضاء من خلال تحسين النظام الضريبي و الرفع من كفاءته؛
- تشجيع انتقال رؤوس الأموال العربية و توطينها في المنطقة العربية وزيادة الاستثمارات العربية في الدول الأعضاء؛
- رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الاقتصادية، وتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص لمنتجات الدول الأعضاء؛
- تقريب و تنسيق هياكل الأسعار بين الدول الأعضاء، ورفع كفاءة أداء قوى السوق و حركة عوامل الإنتاج.

اعتمد برنامج العمل الأسلوب التدريجي في تنفيذ التنسيق على مراحل خلال الفترة من 1992–1995، دون أن يسفر عنه في الميـدان سـوى تطـوير اتفـاقيتي الازدواج الضريبي و التعاون في تحصيل الضرائب[568].

ب- محاولات التنسيق الضريبي على مستوى مجلس التعـاون لـدول الخلـيج العربي:

عمل مجلس التعاون لدول الخليج العربي[569] إلى إقامة اتحاد جمركي من خـلال تبنـي تعريفة جمركية موحدّة، وقد قام المجلس بإلغاء الضرائب و الرسوم الجمركية، بحيـث لا تخضع للضريبة الجمركية السلع المصدرة من دولة عضو في المجلس إلى أية دولة أخرى عضو في المجلس، شريطة أن تكون الدولة المصدرة هي دولة المنشأ[570].

لقد تزايد اهتمام مجلس التعاون الخليجي بموضوع التعريفة الجمركية خلال سنة 1998، و أوصت اللجنة التقنية المنبثقة عن لجنة التعاون المالي و الاقتصادي بتوحيد التعريفة الجمركية، على أساس أن السلع الأساسية تفرض عليها رسوم تقدر بـ5% أمـا بقيـة السلع فتقدّر بـ 7.5%. و يتطلب تطبيق التعريفة الجمركية الموحدّة إعـداد تـصنيف السلع و تحديد فئة الرسوم الجمركية على قائمتي السلع الأساسية و غيرهـا. ولتيـسير تطبيق التعريفة الموحدة اتفق على تطبيق مبدأ منطقة الدخول الواحدة، حيث يعتبـر أي منفذ جمركي (بري، جوي أو بحري) في أي دولة عضو في المجلـس بمثابـة نقطـة دخول للمنطقة ككلّ[571] بحيث تعامل السلع الأجنبية التي تدخل من جميع هـذه المنافـذ

---

[293] فاروق مرسي متولي،" تنسيق الضرائب في البلاد العربية (مجالاته و إمكانيات تطبيقه)"، ورقة عمل، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995، صفحة 76.

[569] وقع ميثاق مجلس التعاون لدول الخليج العربية في 25 ماي 1981، و يضمّ في عضويته حاليا كلّ من الكويت، السعودية، قطر، البحرين، عمان و الإمارات العربية المتحدة، و قد اتفق في المؤتمر رقم 22 الذي عقد في ديسمبر 2001 بسلطنة عمان على انضمام اليمن جزئيا لعضوية هذا المجلس، على أن تقتصر عضويته في المرحلة الحالية على بعض المنظمات التابعة للمجلس.

[570] تعتبر الدولة الخليجية هي دولة المنشأ إذا كانت الشركة المصدرة يمتلكها 51% على الأقلّ من مواطني دول المجلس، و كان 40% على الأقلّ من القيمة المضافة للسلعة المصدرّة من إنتاج دول المجلس.

[571] أنظر الفصل الأول من هذا البحث في الفقرة المتعلقة بمزايا الاتحاد الجمركي.

معاملة متماثلة من ناحية الإجراءات المالية و الإدارية و نظام الرسوم الجمركية المفروضة.

كما اتفق مبدئيا على كيفيات التحصيل الضريبي المشترك ، كأن يتمّ من خلال إدارة مشتركة، بحيث تطبق آلية التحصيل بصورة سهلة متوخية في ذلك عدالة توزيع نواتجها، على أن يضع المجلس قانونا جمركيا موحدّا يتضمّن القواعد و الإجراءات التي ينبغي أن تلتزم بتطبيقها جميع الدول الأعضاء. و انطلاق العمل بالتعريفة الجمركية الموحدّة اعتبارا من الفاتح مارس 2003.

أما عن ضرائب الدخل، فقد أصدر المجلس قراره بالمعاملة الضريبية المتساوية لمواطني دوله، بحيث تقوم كلّ دولة بمعاملة الشركات أو الأفراد الخليجيين المقيمين أو العاملين على أراضيها معاملة ضريبية مماثلة لتلك المعاملة التي تمنحها للشركات أو الأفراد المنتميين لجنسيتها (مبدأ عدم التمييز). وفي هذا المجال فقد بيّنت دراسة لصندوق النقد الدولي أن الضرائب على الدخل و الأرباح لا تثير أية مشكلة ذات أثر فعال على اتجاهات التنسيق الضريبي بين دول المجلس، و لكن يجب عدم السماح لأيّة دولة عضو أن تصبح ملجأ أو جنّة ضريبية، كما اقترح أن تكون الضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية ذات معدل نسبي، بدلا من المعدلات التصاعدية المطبقة حاليا في معظم دول المجلس.

و لذلك يقلل البعض من أهمية التنسيق الضريبي في انسياب الاستثمار بين دول مجلس التعاون، إذ أن هذه الدول تعاني في اجتذاب رؤوس الأموال إليها من ضيق السوق الذي يحدّ من فرص الاستثمار المتاحة أما المستثمرين مما يجعلها متنافسة فيما بينها، لذا فإنه من الأفضل مبادرة دول المجلس بالعمل على توسعة هذا السوق[572] أما المنتجات الوطنية، لتمكين المستثمرين من إقامة الوحدات الإنتاجية بأحجام اقتصادية، ويفضلّ استخدام الإعفاءات الجمركية لتحقيق هذا الغرض.

[297] د.عبد الله علي الملا، "تجربة مجلس التعاون لدول الخليج العربية في مجال التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة"، ورقة عمل، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995، صفحة 96.

و على العكس، فإننا نرى أن طبيعة الهياكل الإنتاجية المتشابهة لهذه الـــدول، يجعلهـــا متنافسة فيما بينها، متكاملة مع غيرها، فبنيتها الإنتاجية للسلع القابلة للتجارة تعتمد على سلع رئيسية قليلة، حيث تتراوح درجة التركيز في هذه البنية ما بين 80% إلى 90%من هذه السلع و خاصة المحروقات، تجد أسواقها الرئيسية فـــي الـــدول الـــصناعية، أمـــا الصناعات التحويلية الأخرى فهي تقوم على أساس إحـــلال الـــواردات، ومنـــه فهـــي متماثلة، مما يبرّر الحاجة إلى التنسيق الضريبي فيما بينها للحدّ من مضارّ هذه المنافسة و يضمن حصولها على أفضل فرص الاستثمار المتاحة.

المبحث الثاني: إقامة تنسيق ضريبي مغاربي

يشترط إقامة تنسيق ضريبي مغاربي، سواء تعلّق الأمر بالضّرائب المباشرة أو غير المباشرة، وجود مؤسسات أو هيئات قوية تعود إليها مهمّة وضعه قيد التنفيذ وتضمن متابعة صارمة لتطبيق القرارات المتخذة في مجال التنسيق.

قد تستلزم آلية فرض الضريبة على المبادلات مثلا، إقامة جهاز مركزي ما فوق وطني يشرف على عمليّات المقاصة بالنسبة للموارد المحصلّة بغرض تحويل الضرائب غير المباشرة المقتطعة و بالتحديد الرسم على القيمة المضافة، لبلدان المغرب العربي التي يعود لها الحق في ذلك.

و يمكن أن تواجه هذه الهيئة بعض المشاكل في أداء مهامها، من النواحي التقنية والتنظيمية، لذا وجب رصد جميع العراقيل و حلّها في إطار مغاربي.

لهذا سنقوم بالاطلاع عن إمكانيات إقامة مؤسسات تضطلع بالتنسيق من جهة **(المطلب الأول)** و تقديم رزنامة، يغلب عليها الطابع النظري، نحدّد من خلالها المراحل التي يجب المرور عبرها للوصول إلى تنسيق ضريبي مغاربي**(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول: إنشاء المؤسسات الضرورية للتنسيق الضريبي

يحتاج تطبيق تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية إنشاء هيئات ما فوق وطنية ، مزودّة بصلاحيات التنظيم، الإشراف و تنفيذ قواعد عمل التنسيق بصورة تسمح بتجنب الاختلالات الناجمة عن توحيد الآليات الضريبية للبلدان المغاربية، حيث أنّه لا معنى لتنسيق ضريبي دون إقامة هيئات تسهر على تطبيقه بصفة مثلى.

على هذا الأساس، يمكن اعتبار المؤسسات الموجودة حاليا على مستوى الاتحاد المغاربي، الدعامة الأولية التي بإمكانها ترتيب الظروف المواتية لإقامة تنسيق ضريبي، حيث نجد فئتين من المؤسسات المغاربية: تتكون الأولى من أجهزة سياسية مكلفة باتخاذ القرارات و توجيه السياسة العامة للاتحاد و الثانية تتكون من أجهزة سياسية وتقنية مهامها تنفيذ السياسة العامّة المرسومة من طرف تلك المذكورة أولا.

أولا- أجهزة اتخاذ القرار:

عادة تمرّ عملية اتخاذ القرار عبر ثلاثة مراحل: مرحلة الاقتراح، مرحلة التشاور ومرحلة المصادقة، و على أساس هذه الخصائص يمكننا تحديد الهيئات المغاربية التي تتولى هذه الصفة أي اتخاذ القرار و المتمثلة في تلك الهياكل التي تم تأسيسها من خلال معاهدة مراكش، حيث تشير مادتها السادسة، إلى كون مرحلة المصادقة من اختصاص المجلس الرئاسي، بينما يشترك في مرحلة التشاور مع مجلس وزراء الخارجية و الذي ينفرد بمرحلة الاقتراح التي تبقى من صلاحياته.

أ- المجلس الرئاسي:

يتكون المجلس الرئاسي من رؤساء البلدان العضوة و يعتبر الهيئة العليا للأجهزة المكونة لاتحاد المغرب العربي، حيث حدّدت مهامه من خلال المواد 4،5 و 6 من

معاهدة مراكش[573]. و بعبارة أخرى يتم على مستواه رسم إستراتيجية السياسة الاقتصادية المشتركة بصفة خاصة، و اتخاذ المواقف المشتركة اتجاه المتغيرات الحاصلة داخل المنطقة المغاربية أو خارجها.

و يعتمد المجلس الرئاسي في اتخاذه لقراراته نظام التصويت بالإجماع و هذا للحفاظ على استقلالية كل دولة مغاربية في إبداء وجهة نظرها.

ففي حالة إعادة النظر في أحكام معاهدة مراكش، أي مراجعة نص المعاهدة وتحيينه مع المعطيات الاقتصادية الدولية الراهنة، يجب أن يكون التصويت بالإجماع فيما يخصّ تجسيد الأهداف النهائية للمعاهدة، خاصّة منها ذات الأثر على الأداء المؤسساتي للدول الأعضاء، مثل اتخاذ إجراءات تمس السياسة الجبائية للمنطقة المغاربية، أي تنسيق الأنظمة الضريبية للبلدان المغاربية بصورة تسهل حركة المبادلات التجارية فيما بينها من جهة و استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة من جهة أخرى.

و يمكن أن نسوق في هذا الإطار مثال الاتحاد الأوروبي[574]، من خلال المادة 99 من معاهدة المجموعة الاقتصادية الأوروبية المحيّنة سنة 1987، الذي صادق مجلسه الرئاسي بالإجماع على اقتراح اللجنة الأوروبية و بعد استشارة البرلمان الأوروبي، من أجل ترسيم الإجراءات المتعلقة بتنسيق التشريعات المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال، رسوم الإنتاج و الضرائب غير المباشرة المختلفة باعتبار أن هذا التنسيق ضروري لضمان إقامة و عمل السوق الداخلية المشتركة خلال الآجال المتفق عليها أي قبل نهاية 31 ديسمبر 1992.

و ما يمكن ملاحظته عبر هذا المثال، هو أنه على خلاف الإجراءات المنصوص عليها في معاهدة روما و المتعلّقة بتقارب تشريعات الدول العضوة في المجموعة الأوروبية المشتركة، من أجل إقامة السوق المشتركة، تتطلّب إجراءات التنسيق الضريبي دوما إجماع الدول العضوة.

[573] نصت المادة 6 من معاهدة مراكش على اعتبار المجلس الرئاسي الوحيد المخول له اتخاذ القرارات، في الحقيقة ما يقوم به هو المصادقة على المقترحات المقدمة من طرف الخبراء على مستوى اللجان المختصّة.

[574] Mohamed Fadhel BEN OMRANE , Op.cit., page 205.

ب- **أجهزة الاستشارة و التناسق:**

يوجد على مستوى الاتحاد المغاربي أجهزة تتولى مهام التشاور و التناسق بما يخدم أهداف الاتحاد المغاربي.

1- مجلس الشورى:

هو عبارة عن هيئة فوق وطنية **(Supranational)**، و يمثّل كل دولة من دول الاتحاد المغاربي عشرون 20 عضوا (كان في البداية عشرة ممثّلين) و لا يشترط أن يكون هؤلاء من نواب الهيئات البرلمانية للدول العضوة حيث يمكن اختيارهم من طرف بلدانهم أو طبقا للنظام السياسي لكلّ بلد[575].

و تختصّ هذه الهيئة باستقلاليتها إزاء تدخلات السلطات الحكومية للبلدان العضوة في الاتحاد، و تعقد نشاطاتها في دورة سنوية عادية، و تقدّم توصياتها للمجلس الرئاسي و التي من شأنها أن تدعم أداء أجهزة الاتحاد في تجسيد أهدافه النهائية.

كما يمكن للمجلس الرئاسي أن يطلب انعقاد دورة استثنائية للمجلس للبت في القضايا المستعجلة.

و تبقى مهام هذا المجلس استشارية فقط ولا تلعب ذلك الدور الذي يمكن أن يؤديه برلمان كلاسيكي على مستوى دولة معيّنة.

بالتالي، يمكن لهذا المجلس أن يقدم وجهات نظر اتجاه المسائل المتعلقة بالتنسيق الضريبي، و الذي يمكن أن تلعب دورا أكبر حتى في مجال التكامل الإقليمي بصفة عامة. فطابعة الاستشاري لا ينقص من وزنه،على اعتباره جهازا يضمّ ممثلي الشعوب المغاربية الراغبة في تجسيد البناء المغاربي المشترك.

[575] د. جمال عبد الناصر مانع، مرجع سبق ذكره، صفحة 194.

2- مجلس وزراء الخارجية:

ترتبط تنظيميا هذه المؤسسة بالمجلس الرئاسي، و لا تتخذ هذه الهيئة أية قرارات[576] ، بل تحضرّها للمصادقة عليها من طرف رؤساء بلدان الاتحاد المغاربي.

و يلعب وزراء خارجية دول الاتحاد دورا أساسيا في التناسق و هذا طبقا لأحكام المادة 8 التي تنصّ:" يتوفرّ الاتحاد على مجلس لوزراء الشؤون الخارجية الذي يتولى تحضير دورات المجلس الرئاسي و يدرس مقترحات لجنة المتابعة و اللجان الوزارية المختصّة".

بالتالي يمكننا اعتبار أن هذا المجلس يتمتع بالقدرة في الحكم على مختلف المقترحات التي يرفعها إلى المجلس الرئاسي، حيث يقوم بترتيبها قبل إحالتها على سلطة اتخاذ القرار في الاتحاد المغاربي[577].

و بعد اتخاذ القرار، يقوم مجلس وزراء الشؤون الخارجية بإرسالها إلى اللّجان المختصّة التي تقوم بتطبيقها على أنظمتها الوطنية بعد التصديق عليها.

و بالتالي، تتضح الأهمية القصوى للدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المؤسسة في دراسة الشق الضريبي من التكامل الاقتصادي المغاربي. و الذي سيكون حتما إحدى المسائل الجوهرية التي سوف تطرح في إطار تفعيل السوق المشتركة المغاربية.

ثانيا- أجهزة تنفيذ السياسة العامة للاتحاد المغاربي:

هي عبارة عن مؤسسات تكمّل أعمال و تحرّكات أجهزة اتخاذ القرار و توجيه السياسة العامة للاتحاد.مادام أن المجلس الرئاسي، عند اتخاذه للقرارات المختلفة، بحاجة لمؤسسة تقوم بتنفيذها بما يتلاءم و الظروف العامة السائدة في المنطقة المغاربية.

---

[576] سلطة اتخاذ القرار من صلاحيات المجلس الرئاسي فقط.

[302] د. جمال عبد الناصر مانع، مرجع سبق ذكره، صفحة 174.

و نظرا للأهمية الحيوية لهذه الأجهزة الحساسة سنتطرق إليها فيما يلي:

أ- **الأجهزة التنفيذية:**

تتكون الأجهزة التنفيذية، المنصوص عليها من خلال معاهدة مراكش، من:

- اللّجان الوزارية المتخصّصة[578]، التي هي عبارة عن أجهزة ما بين الدول المغاربية المكلفة، عند المنبع، بتنفيذ توجيهات و تعليمات المجلس الرئاسي، بتحضير مشاريع القرارات، ثم عند المصبّ، بتنفيذ هذه القرارات بعد تبنّيها من طرف الهيئة العليا للاتحاد؛
- الأمانة العامة، و هو الجهاز الإداري الدائم، المكلّف بالعمل على تناسق قرارات اتحاد المغرب العربي على مستوى هياكله.

1-اللّجان الوزارية المتخصّصة:

تتكون هذه اللجان من وزراء مختلف القطاعات التابعة للدول الأعضاء ، و لم تحدد معاهدة مراكش عددها، حيث يمكن أن يحدد عدد اللجان المجلس الرئاسي على أساس متطلبات العمل المشترك.

و طبقا لأحكام المادة 8 من معاهدة مراكش، تتدخل هذه اللجان برفع مشاريع القرارات إلى الهيئة العليا للاتحاد المغاربي لدراستها و المصادقة عليها.

و في هذا الإطار، نشير إلى أن هذه اللجان، منذ إنشائها، لم تولي إلى حدّ الساعة اهتماما للمسائل الضريبية، و اقتصرت في تبادل وجهات النظر على مستوى خبراء إدارات الضرائب المغاربية ، هذه الأخيرة عقدت اجتماعا خلال شهر فيفري-مارس 2004 جمعت مسئوليها لدراسة الجانب الضريبي في التكامل الاقتصادي المغاربي مع تسجيل غياب الجزائر عن هذا الاجتماع الهامّ.

[578] حيث تقوم اللجان الوزارية المختصة، عند المنبع، برفع مشاريع القرارات إلى المجلس الرئاسي بهدف الدراسة و المصادقة، ثم عند المصب تقوم كل دائرة وزارية مختصة بتنفيذ القرارات المصادق عليها من طرف المجلس الرئاسي.

إن إشراك خبراء إدارات الضرائب في البلدان المغاربية لدراسة كيفية استعمال الأداة الضريبية من أجل تفعيل السوق المغاربية المشتركة، جدّ ضروري في إعداد مشروع ناجح للتنسيق الضريبي في المنطقة المغاربية.

و تحتاج اللّجان الوزارية المشتركة لتناسق أعمالها المشتركة إلى تدخل جهاز مركزي يضمن انسجام مشاريعها مع الأهداف النهائية المحدّدة من طرف السلطات العمومية للبلدان المغاربية، حيث أشارت معاهدة مراكش إلى وجود مثل هذا الجهاز و المتمثل في الأمانة العامّة للاتحاد المغاربي.

2- الأمانة العامّة:

تمثل الأمانة العامة لاتحاد المغرب العربي الحجر الأساسي في مجال التناسق وتنفيذ الأنشطة المرتبطة بالسياسة العامة للاتحاد.

و نظرا للدور الحيوي الذي يمكن أن تلعبه، قام المجلس الرئاسي بتعديل المادة 11 من معاهدة مراكش التي تشير إليها، بطريقة تجعله يؤدي مهامه بطريقة مستقلة و مثلى في نفس الوقت، حيث تم في قمّة الجزائر سنة 1990إخراجه من حيّزه الإداري البحت إلى مهام أكثر حيوية تتمثل في تنفيذ و تناسق الأعمال المشتركة لمختلف اللّجان الوزارية المختصة، ممّا يجعل مكانته في تطبيق مخطط تنسيق الأنظمة الضريبية جدّ معتبرا.

إلى جانب هذه الهيئة، و لضمان تطابق و فعالية تنفيذ القرارات الصادرة عن المجلس الرئاسي، توجد هياكل مكلّفة بالمراقبة نصن على إقامتها معاهدة مراكش.

ب- أجهزة المراقبة:

تسهر مؤسسات المراقبة على مستوى اتحاد المغرب العربي على التنفيذ الفعلي لقرارات الاتحاد بالتطابق مع أحكام معاهدة مراكش، سواء كان هذا على مستوى

الدول أو على مستوى المؤسسات، تتمثل هذه الهيئات في لجنة المتابعة و الهيئة القضائية.

1- لجنة المتابعة:

تمّت الإشارة إلى لجنة المتابعة في المادة 9 من معاهدة مراكش، حيث على كلّ دولة عضو أن تقوم بتعيين عضو حكومي على مستوى هذه اللجنة يتولى مهام الإشراف على شؤون الاتحاد و يتوجب عليه تقديم نتائج أعماله لمجلس وزراء الشؤون الخارجية.

و يعتبر الدور المنوط بهذه اللجنة في غاية الأهمية، فهي أداة رئيسية لإقناع كلّ دولة على تحملّ مسؤوليتها في تنفيذ القرارات المشتركة.فوجود مثل هذه الهيئة[579] تعبير واضح من قبل البلدان المغاربية، و لو نظريا، للاحتياط من كلّ محاولة شلّ أو تجميد تنفيذ القرارات المشتركة المتعلّقة بالتكامل الاقتصادي و خاصة تلك المتعلقة بالشق الضريبي.

و هذه الإرادة مدعمّة أكثر بوجود هيئة قضائية مزودة بقدرة عقابية حقيقية، و تكملّ بصفة فعالّة المراقبة الممارسة من قبل المجلس الرئاسي.

2- الهيئة القضائية:

حرصت بلدان الاتحاد المغاربي على إنشاء الهيئة القضائية التي تتولى النظر إلى النزاعات الناشئة حول تفسير و تنفيذ معاهدة مراكش و الاتفاقيات المبرمة في إطار الاتحاد، بما يؤدي إلى تنقية العلاقات البينية و تناسقها، ويدعم جهود التكامل الشامل فيما بين الدول المغاربية.

---

[579] د. جمال عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، صفحة، 217.

و تتكون الهيئة القضائية من قاضيين اثنين عن كلّ دولة[580] أي مجموع عشرة قضاة، و تتمتع بقانون أساسي خاص بها تم التصديق عليه خلال شهر مارس 1991.

في هذا الإطار يمكننا تصورّ الدور الذي ستلعبه هذه الهيئة في مجال تنسيق الأنظمة الضريبية المغاربية و تدعيمها بما يضمن أداء متميزا للمبادلات التجارية المغاربية، و هذا مثلما هو حاصل على مستوى بعض التجمعات الإقليمية مثل محكمة المجموعات الاقتصادية الأوروبية.

لكن، ليس بمقدور هذه المؤسسات أن تؤدي أدوارها المنوطة بها بصفة مثلى دون القضاء على بعض القيود (خاصة في المجال التجاري) التي يمكن أن تعرقل مهامها خاصة فيما يتعلق بتطبيق مخطط التنسيق الضريبي المقدم من خلال هذه الأطروحة.

المطلب الثاني: وضع رزنامة لتحضير التنسيق الضريبي

بالنظر لصعوبات التنسيق في حدّ ذاته، يبقى تجسيد هذا الهدف غير مؤكد إذا لم تسارع بلدان المغرب العربي إلى تحديد رزنامة لتطبيق هذا المخطّط في جميع مراحله.

قد ترتكز هذه الرزنامة حول مرحلتين رئيسيتين: تتعلق الأولى بتنفيذ الخطوات التقنية، بينما تتعلق الثانية بالأوجه المؤسساتية و النظامية. و مادام أنه لا يمكن انجاز الجانب التقني دون أن يتمّ إعداد الدعامة المؤسساتية، سنحاول استظهار الإمكانيات المتوفرة لدعم التعاون بين إدارات الضرائب في بلدان المغرب العربي، هذا دون تناسي ضرورة القضاء على مختلف القيود، ذات الطابع الاقتصادي خاصة التي يمكن أن تحول دون القيام بهذا المشروع.

[580] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 212.

أولا- قيود التنسيق الضريبي:

توجد عدّة قيود من الممكن أن تعرقل مسار التنسيق الضريبي خاصة ذلك المتعلق بدعم المبادلات التجارية المغاربية، أي التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث يمكن أن تتمثل هذه القيود في تعدّد الرسوم على رقم الأعمال في بلدان المغرب العربي و التي يتم تطبيقها بالتوازي مع الرسم على القيمة المضافة، إلى جانب تلك المرتبطة بخصوصية النظام الضريبي الليبي، الذي عليه أن يتأقلم مع بقيّة الأنظمة الضريبية المغاربية في سبيل إقامة مثل هذا التنسيق، إلى جانب هذه القيود لا يمكن لنا إغفال ضرورة تبني البلدان المغاربية لسياسة مشتركة في مكافحة الصعوبات الناجمة عن القطاع غير المهيكل أو السوق غير الرسمي.

أ - إلغاء تعددية الرسوم على رقم الأعمال:

يمكن اعتبار تعدد الرسوم على رقم الأعمال أولى العقبات في مسار التنسيق الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة (**TVA**)، و السبب في ذلك راجع إلى سوء تأقلم الرسم على القيمة المضافة بحدّ ذاته مع حجم كبير من الرسوم الواقعة على الاستهلاك من جهة، و تكون هذه الوضعية مصدرا للعديد من الثقل في مسار التنسيق من جهة أخرى [581].

بالتالي، قد تضطر البلدان المغاربية، على غرار دول الاتحاد الأوروبي، إلى إلغاء كلّ الضرائب المماثلة أو ذات الخصائص الشبيهة بالرسم على القيمة المضافة.

لذا سنقدم لمحة موجزة الرسوم على رقم الأعمال الأخرى المطبقة في المغرب العربي إلى جانب دراسة أبعاد هذا الإلغاء على مسار مشروع التنسيق الضريبي في المنطقة المغاربية.

[581] Mohamed Fadhel BEN OMRANE Op.cit., page 215.

فيما عدا المغرب، تطبق جميع الأنظمة الضريبية المغاربية ضرائبا أخرى على الاستهلاك إلى جانب الرسم على القيمة المضافة ، و المتصفة بخصائص مماثلة لهذه الأخيرة[582].

و رغم تناول هذه الضرائب في هذه الدول المغاربية نفس الهدف تقريبا، إلا أنها تختلف من بلد لآخر من ناحية مجال تطبيقها و كذا إجراءات فرضها.

1- مجال تطبيقها:

تقع هذه الضرائب في الجزائر و تونس على السلع التي لا تعتبر من المواد ذات الأولوية. فمثلا كانت الرسم الإضافي موجهّة لتحقيق التضامن الوطني بإلزام مستهلكي المواد ذات الضرورة الثانوية، إن صحّ التعبير، على تمويل جزئي لميزانية دعم أسعار المواد الأولية. حيث يسمح هذا الإجراء لشرائح واسعة من المجتمع بالحصول على السلع الاستهلاكية اليومية بأسعار في متناولها، حيث تمثّلت الفكرة المرجعية للرسم الإضافي في جعل الاستهلاك التفاخري (**consommation ostentatoire**)، يقدّم الوسائل المالية الضرورية لدعم الاستهلاك الضروري (**consommation nécessaire**) .

أما في تونس، تخضع لهذا الحق، جميع المواد المرصودة في ملحق القانون رقم 62-88 المؤرخ في 02 جوان 1988 المتضمّن بتحديث النظام المتعلق بحقوق على الاستهلاك المعدلة من خلال قوانين المالية السابقة لذلك التاريخ، سواء المستوردة أو المصنوعة محليّا.

من جهة أخرى، تطبّق موريتانيا، نظاما للرسوم على رقم الأعمال على العديد من النشاطات التي من المفروض تخضع فيها للرسم على القيمة المضافة.

حيث يبقى خاضعا للرسم على رقم الأعمال[583]، جميع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، الذين يمارسون بطريقة مستقلّة، بصفة اعتيادية أو ظرفية، عمليات البنوك، العمليات المالية أو عمليات الائتمان.

---

582 Mohamed Fadhel BEN OMRANE Op.cit., page 216.

كما يخضع لهذه الرسوم، مؤدو الخدمات التابعين للنظام الجزافي في مجال الأرباح الصناعية و التجارية و غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة[584]، على أساس جدول من 15.000 إلى 90.000 أوقية موريتانية.

و في مجال المبيعات، يخضع المدينين بالرسوم على رقم الأعمال، التابع للنظام الجزافي في مجال الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، إلى هذه الرسوم على أساس أرقام أعمالهم، طبقا لجدول من 10.000 إلى 90.000 أوقية موريتانية[585].

2- الأوعية الضريبية:

فيما يتعلق بالجزائر، تشير المادة 71 -الفقرة 9 من الأمر رقم 82-01 إلى خضوع الرسم التعويضي إلى نفس القواعد المنظمة للرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج، أي الواقعة المنشأة، الوعاء، إجراءات تطبيق الرسم...الخ

و نجد هذا المبدأ مطبقا من طرف البلدان الأخرى للمغرب العربي سواء تعلّق الأمر بالواقعة المنشأة أو الوعاء.

2-1- الواقعة المنشأة:

في الجزائر و تونس، تتكون الواقعة المنشأة من:

- عند الاستيراد، من جمركة المنتج أو المادّة **(Dédouanement)**؛
- في النظام الداخلي، بتسليم المنتج؛

أما فيما يخصّ النظام الموريتاني، تتكون الواقعة المنشأة من تحصيل المدفوعات أو سعر المكافأة **(le prix de la rémunération)**.

---

[583] Article 205, Code Général des Impôts, Mauritanie.
[584] Article 208, Code Général des Impôts, Mauritanie.
[585] Article 201, Code Général des Impôts, Mauritanie.

2-2- الوعاء:

- عند الاستيراد، بالقيمة عند الجمارك؛ **(la valeur en douane)**.
- في النظام الداخلي، تتكون القاعدة الضريبية من كلّ المبالغ والقيم المستلمة أو التي سيتسلّمها مقدم الخدمة مقابل خدمته، خارج الرسم على القيمة المضافة في حدّ ذاتها.

كما يشير التشريع الضريبي التونسي إلى خضوع المواد التي تقدّر أوعيتها على أساس الحجم أو الوزن إلى معدلات خصوصية.

2-3- المعدلات:

يقدّر معدل الرسم التعويضي في النظام الضريبي الموريتاني بـــ 16% على سعر الخدمة الإجمالية، بينما تتراوح بين 11% و 200% في تونس وتصل إلى حدود 400% (المعدل الحقيقي) في الجزائر.

بالتالي، فإن إلغاء هذه المعدلات ضروري، ليس بسبب الازدواجية في استعمالها مع الرسم على القيمة المضافة، لكن بسبب كونها شرط أساسي مفروض من خلال أحكام الاتفاقية العامة للتجارة و التعريفات سنة 1994، التي صادقت عليها جميع البلدان المغاربية باستثناء ليبيا، و هذا ما تم فعلا في الجزائر و تونس من خلال تفكيك تدريجي إلى غاية المعدل صفر.

ب- أبعاد إلغاء الرسوم على رقم الأعمال المطبّقة مع الرسم على القيمة المضافة:

ترتبط ضرورة إلغاء كل الرسوم على رقم الأعمال، ماعدا الرسم على القيمة المضافة، بأسباب تقنية و كذلك بأسباب متعلقة بالالتزامات الدولية لبلدان المغرب العربي التي وقعّت على اتفاقيات الجات.

1- الأسباب التقنية لإلغاء الرسوم على رقم الأعمال الأخرى:

يقوم التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، على اختيار ضريبة على أساس أنها رسم على رقم الأعمال، و المتمثّلة في الرسم على القيمة المضافة **(TVA)**، و هذا ما حصل في إطار الاتحاد الأوروبي.

حيث تم إلغاء كل الرسوم على رقم الأعمال و تم الاتفاق على أن يكون الرسم على القيمة المضافة الضريبة الوحيدة المشتركة التي تخضع لها مبادلات الاتحاد الأوروبي، رغم هذا الإجراء فقد تم السماح لدول الاتحاد الأوروبي بتأسيس حقوق و رسوم تقع على عقود التأمين، ألعاب الحظ و الرهانات، حقوق التسجيل ...الخ و التي لا تحمل صفة الرسوم على رقم الأعمال، شريطة ألا تمسّ هذه الضرائب، الرسوم و الحقوق المنتجات المتبادلة بين دول الاتحاد[586].

و يظهر من هنا، قيام الاتحاد الأوروبي بوضع مبدأ النمط الموحد لفرض الضريبة على رقم الأعمال داخل الاتحاد.كما لا يمنع على أية دولة من دول الاتحاد إدخال ضرائب ورسوم على السلع و الخدمات المختلفة شريطة ألا يكون لها طابع رسم على رقم الأعمال.

و تدفعنا دراسة أبعاد مبدأ منع الرسوم على رقم الأعمال الأخرى باستثناء الرسم على القيمة المضافة، إلى تحديد الاختلاف، في مجال المبادلات، الموجود بين الضريبة المعتبرة كرسم على رقم الأعمال و الضريبة التي تتمتع بهذه الخاصيّة.

من وجهة نظرنا، يتمثل الاختلاف الجوهري في كون الضرائب غير المباشرة التي لا تحمل صفة الرسم على رقم الأعمال، تستهدف أوعية نوعية مثل التبغ، الكحول، السكر و هو ما يطلق عليها بالضرائب النوعية، بينما الرسوم على رقم الأعمال فتفرض على ناتج استغلال مثل هذه المواد المذكورة آنفا.إضافة إلى ذلك، تحدد الضرائب النوعية دون الأخذ بعين الاعتبار المردود المحتمل من استغلال المواد المفروضة عليها الضريبة، بينما الثانية فهي تأخذ بعين الاعتبار المردود المحقق، مادام أنها تعكس شيئا

586 Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 218.

من النسبية مقارنة بهذا الأخير.في حين أن الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة أو النوعية أو القيمية (**ad valorem**)، تطرح إشكالية تقييم الوعاء الضريبي.
حيث يمكن تحديد هذا الأخير، من خلال الطريقة الحقيقية، الطريقة القياسية أو الجزافية. و يقودنا استعمال الطريقتين الأخيرتين إلى تقدير غير دقيق، في غالب الأحيان، مما يجعل الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب القيمية واحدة لا فرق بينهما.
لهذا و بناء على هذه التداخلات، قامت محكمة المجموعات الاقتصادية الأوروبية بتقديم العناصر الأساسية لتعريف الرسوم على رقم الأعمال، و التي هي أساسا "كلّ رسم مثبّط لعمل النظام المشترك للرسم على القيمة المضافة (**TVA**)، يقع على حركة السلع و الخدمات و يفرض على المبادلات التجارية بطريقة مماثلة لتلك المطبقة من خلال الرسم على القيمة المضافة".و بصورة أكثر دقة، فإن الرسوم على رقم الأعمال يمكن حصرها بدلالة الإيرادات المحققة من خلال استعمال السلعة أو المادة. إلى جانب هذا فإن عدم تقييم المادة الخاضعة للضريبة بالطريقة الحقيقية لا يمكن اعتباره عقبة في وجه هذه الوصف، أي الرسوم على رقم الأعمال، المهم هو تحديد التعريفة على أساس تقييم موضوعي للإيرادات المتوقعة بدلالة عدد الخدمات المقدمة (أو السلع المسلمة أو الممكن تسليمها و أسعارها)، و من جهة أخرى، إمكانية اعتبار وقوع الرسم على سعر هذه الخدمات حتى يمكن أن تتحمل، نهائيا، من طرف المستهلك النهائي[587].
بالتالي، من أجل إقامة تنسيق ضريبي يستهدف المبادلات التجارية داخل الاتحاد الأوروبي، تم إلغاء كل ضريبة أو رسم، عدا الرسم على القيمة المضافة، التي يمكن أن تحملّ إلى غاية المستهلك، و التي تستهدف ناتج النشاطات الاقتصادية، حتى ولو كان هذا الوعاء قد تمّ تحديده في النظام الحقيقي أو الجزافي.

[587] Eve D'ONORIO DI MEO, Op.cit., page 72.

2- الأسباب المتعلقة بالارتباطات الدولية:

تعتبر أحكام الاتفاقية العامة للتجارة و التعريفات (الجات)، ملزمة لجميع البلدان التي صادقت عليها، بما فيها بلدان المغرب العربي، باستثناء ليبيا، و هذا حسب ما ورد في المادة الثانية من الاتفاقية[588].

من جهة أخرى، تضمنّت المادة 10 من نفس الاتفاقية و المتعلّقة بالإعانات والإجراءات التعويضية أنّه: "على الأعضاء اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية والمتعلقة بفرض حق تعويضي اتجاه كل منتج من إقليم دولة عضو الذي قد يورّد إلى إقليم دولة عضو أخرى، تكون مطابقة لأحكام المادة 4 من الجات لسنة 1994 و للشروط المنصوص عليها في الاتفاقية الحالية".

في هذا الإطار، تبقى الحقوق التعويضية سارية المفعول في البلدان المبرمة لاتفاقية الجات في ظلّ الظروف الضرورية لتحييد الإعانات التي يمكن أن تحدث ضررا. لهذا، يعطي نصّ الاتفاقية الحرّية للدول الأعضاء من أجل دراسة، مع البلدان المعنية، إمكانية الإبقاء على الحق التعويضي من أجل إعادة التوازن للإعانات، وهذا إذا كان من المتوقع ظهور ضرر أو حدوثه في حالة إلغاء أو تعديل هذا الحقّ.

و في حالة ما إذا أفضت إعادة الدراسة، التي تكون قد أجرتها السلطات، إلى إظهار أن الحق التعويضي لم يعد له مبرّر كافي للإبقاء عليه، سيتم إلغاءه في الحين.

نستنتج أن الرسوم على رقم الأعمال من غير الرسم على القيمة المضافة، كما تم تفسيرها في التشريعات الضريبية لبلدان المغرب العربي، تكتسي طابعا مؤقتا، وسيكون مصيرها الإلغاء تماشيا مع توجهات اتفاقيات الجات.

و قد خصّصت المنظمّة العالمية للتجارة معاملة تفضيلية للبلدان النامية، حيث هي مطلعة على الدور الهام الذي تلعبه الإعانات و الحقوق التعويضية في برامج التنمية الاقتصادية لهذه البلدان النامية العضو، و حدّدت المنظمة قرارات التحريم أو المنع الخاصة بإعانات التصدير بأنها لن تطبق على :"البلدان النامية خلال فترة خمسة

[588] http:// www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/eol/f/wto02/wto2_4.htm.

سنوات، و لن تطبق على البلدان الأقلّ نمّوا خلال فترة تقدّر بثمانية سنوات سنوات، ابتداء من تاريخ دخول الاتفاقية حيّز التنفيذ".[589]

كما يضيف النصّ، ضرورة إلغاء جميع البلدان النامية العضوة لإعانات التصدير خلال أجل ثمانية سنوات، من الأفضل بصفة تدريجية.

و تعتبر هذه الالتزامات جدّ صعبة بالنسبة لبلدان المغرب العربي المعنية و التي كان عليها اتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان تطابق قوانينها، تشريعاتها وإجراءاتها الإدارية مع توجيهات الجات و الذي لا يمكن لأي بلد عضو التحفظ عليها حسب مادته السادسة عشرة.

و يعتبر هذا القيد الأول، الذي قد تواجهه بلدان المغرب العربي، و الذي يرغمها على إلغاء جميع الرسوم التعويضية التي كانت تستخدمها في مبادلاتها مع بقية العالم.أو تعويض النقص الناتج عن إلغاء مثل هذه الرسوم فقد يكون مثلا: الرّفع من رسوم الاستهلاك أو الضرائب النوعية المطبّقة على الكحول و التبغ الخ...

جـــ- خصوصية النظام الضريبي الليبي:

ترتبط خصوصية النظام الضريبي الليبي بطبيعة النظام السياسي و الاقتصادي، و هذا استنادا إلى الواقع الذي يستظهر أن هيكلة الأنظمة الجبائية... تابعة... بصفة كبيرة للظروف الاقتصادية التي تنطبق على النظام الضريبي. كما يؤثر مستوى النمّو الاقتصادي و تنّوع أنماط إنتاج الثروة بصفة مباشرة على توزيع الاقتطاع الضريبي، على تطوره التقني و بالطبع على مردوديته.[590]

يتميز النظام السياسي الليبي عن غيره من الأنظمة السياسية في بلدان المغرب العربي بأنه ليس بالنظام الرئاسي و لا بالنظام البرلماني، فهو يعرّف نفسه على أنّه "شعبي"، حيث تعتبر اللّجان الشعبية النواة الصلبة للنظام، وهي مبدئيا، مصدر كلّ القرارات.

---

[589] http:// www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/eol/f/wto02/wto2_4.htm.

[590] Pierre BELTRAME : “la fiscalité en France”, 6ème édition, les éditions Hachette livres, France, 1998, page 11.

أما على المستوى الاقتصادي، فنجد أن آليات اقتصاد السوق محدودة عند بعض النشاطات (الزراعة على وجه الخصوص و بدرجة أقلّ تجارة التجزئة). بالتالي، تتميّز مسالك التوزيع بدرجة عالية من المركزية على مستوى الأجهزة العليا للنظام.
و عادة ما تنتج مركزية القرار الاقتصادي العديد من الظواهر السلبية خاصة منها السوق غير الرسمي أو السوق الموازية.

1- نظام الرسوم على رقم الأعمال في ليبيا:

تتميّز ليبيا بكونها بلد ذي دخول بترولية جدّ هامّة بالنسبة إلى حجم اقتصاده و عدد سكانّه[591]. وقد انعكس هذا على هيكل نظامه الجبائي، الذي يتميّز عن الأنظمة الأخرى في البلدان المغاربية بتحبيذه للضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة.
و ما يمكن أن نسجلّه في هذا المجال، أن ليبيا ليس لها الكثير من الضرائب غير المباشرة، حيث أن أهمّها تتمثل في حقوق التسجيل و الحقوق الجمركية. و لا يظهر أنّ في ليبيا نظام للضريبة على رقم الأعمال، حيث لا ينص النظام الضريبي الليبي سوى على ضريبة واحدة وهي المتعلّقة بالرسم على المهرجانات يقدّر بـــ 10% و يقع على إيراداتها، و يستهدف هذا الرسم بطبيعة الحال، جميع المهرجانات المقامة على الإقليم الليبي. و يرتفع الرسم إلى 15% إذا تعلق الأمر بالمهرجانات السينمائية.
من جهة أخرى، يحق لمجلس الوزراء اتخاذ قرار توسيع تطبيق هذا الرسم على نشاطات أخرى تعتبر مماثلة للمهرجانات و المنظمّة على الإقليم الليبي.
في ظلّ هذه المعطيات، إلى جانب التزامات ليبيا اتجاه البلدان المغاربية من أجل إقامة سوق مشتركة في المنطقة، يتضح أنه على الجماهيرية اتخاذ التدابير الضرورية من أجل إدخال إصلاحات عميقة على نظامها الاقتصادي بصفة عامة و نظامها الضريبي خاصة و تحديدا نظام الرسوم على رقم الأعمال، حيث أن ليبيا لا تفرض رسوما على

[591] يقدر عدد سكان ليبيا حسب الإحصائيات الرسمية لسنة 2003 بـــ 5.8 مليون نسمة و متوسط دخل فردي بـــ 3600 دولار أمريكي.

رقم الأعمال، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة، بالنسبة للمنتجات و الخدمات، حيث ستكون في وضعية تفضيلية مقارنة بالدول المغاربية الأخرى، و التي سيجعل منها قبلة للمستهلكين النهائيين (التونسيين بالدرجة الأولى و الجزائريين و المغاربة بدرجة أقلّ) في المنطقة.

لهذا ففي حالة الشروع في إصلاحات ضريبية في ليبيا سيكون إدخال الرسم على القيمة المضافة إحدى عناصرها الأساسية.

2- إدخال الرسم على القيمة المضافة في ليبيا:

كما بيّنا سالفا، يرتبط إدخال الرسم على القيمة المضافة TVA إلى ليبيا، بالخصائص الجوهرية للنظام الاقتصادي و الاجتماعي للبلد.

ففي ظلّ بعض القيود، يستلزم إدخال الرسم على القيمة المضافة إلى ليبيا إتباع طريقة منهجية تتأقلم مع الظروف السائدة.

2-1- التعامل مع القيود الواقعة على كاهل النظام الضريبي الليبي:

في هذا الإطار، يجب تحديد بصفة دقيقة القيود الكابحة للتطور الايجابي النظام الضريبي الليبي، ويمكن حصر هذه القيود في نقاط ثلاث:

- أولا،الأخذ بعين الاعتبار الأنظمة القائمة للرسم على القيمة المضافة للدول المغاربية الأخرى (مادام أنّها بلدان مجاورة لليبيا)؛
- تتمثّل النقطة الثانية في الهيكل الاقتصادي و الاجتماعي للبلد التي تتحكّم بصفة كبيرة في هيكلة النظام الضريبي؛
- تعايش قطاعات تقليدية وعصرية في ليبيا، غير متماثلة سواء على مستوى أشكال الاقتطاع و لا حتى بالطرق المتبّعة في ذلك.

بالتالي، يجب تكييف الجباية الليبية و الرسم على القيمة المضافة تحديدا، مع خصائص هذه الهياكل و القطاعات.

لهذا يستلزم قبل إدخال نظام للضريبة على القيمة المضافة إتباع خطوات منهجية ضمن طريقة سليمة، يتم من خلالها تسجيل النتائج المرجوة:

- القيام، قبل إدخال الرسم على القيمة المضافة، بدراسة شاملة للهياكل الاقتصادية و الاجتماعية في ليبيا، من أجل تحديد المصادر الأساسية للإيرادات الجبائية المحتملة بحصر كبرى القطاعات التي تشهد حركية اقتصادية كبيرة، واستهدافها فيما بعد ضريبيا. و تتمثل ضرورة هذا التشخيص، في السعي إلى تفادي التفاوت في إخضاع القطاعات الاقتصادية إلى الرسم على القيمة المضافة أو عدم إخضاع قطاع معين له إيرادات معتبرة إلى الضريبة.

  كما يجب على السلطات الليبية الاسترشاد بتجارب الدول المغاربية الأخرى في إحلال الرسم على القيمة المضافة، و هذا ربحا للوقت عند تطبيقها لهذه الضريبة، حيث أن معرفة الهفوات و الصعوبات التي وقعت فيها البلدان المغاربية الأخرى في السابق، ستمسح لليبيا باجتنابها.

- و يمكن تقديم نفس الملاحظة بالنسبة للقيد الثاني، و التي ترتبط أكثر بالذهنيات و على وجه الخصوص التباين المحتمل في درجة نضج سلوكات الأعوان الاقتصاديين الموجهة، بقدر كبير، لاختيار أنواع و طرق الاقتطاع الضريبي. لذا يجب الأخذ بالحسبان هذه الاعتبارات عند تحديد كيفيات فرض الرسم على القيمة المضافة.

في هذا الإطار، من المفروض استعمال النظام الحقيقي أو نظام التصريح المراقب موجّه للمؤسسات المتوسطة و الكبيرة التي تستعمل التقنيات المحاسبية بصفة منتظمة، و النظام الجزافي بالنسبة لصغار المكلفين بالضريبة، يضمن هذا النظام إخضاعا للضريبة بصفة دنيا، لعناصر ضريبية يصعب معها استخدام الأدوات المحاسبية في تسجيل عمليّاتها الدورية.

- يرتبط القيد الثالث المعرقل لتطبيق نظام الرسم على القيمة المضافة، بتنظيم الإدارة الجبائية، حيث يتطلب إدخال هذه الضريبة غير المباشرة إحداث تغييرات في التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب الليبية حتى تكون في مستوى أداء مهامها اتجاه هذا الاقتطاع الضريبي الجديد.

من جهة أخرى، و على ضوء التجارب السابقة في البلدان النامية، اتضح أن عملية الإصلاح الضريبي تحتاج إلى جهاز إداري يعتمد على عنصر بشري مكون و قادر على قيادتها بما يحقق الأهداف النهائية للسياسة العامة للسلطات العمومية. بل إن بعضهم أشار إلى مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح و التكيف السريع تعدّ العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولية[592].

لذلك، وجب الأخذ في الحسبان في عملية إحلال الرسم على القيمة المضافة، عمليات انتداب الموارد البشرية و تكوينها على استعمال التقنيات الضريبية الجديدة إلى جانب تكييف إدارة الضرائب مع هذه التغييرات، بما يضمن لها أداء سليما خاصة اتجاه المكلفين بالضريبة.

2-2- انتهاج طريقة مثلى في إرساء الرسم على القيمة المضافة:

- **التدرج في المسعى:** يجب اعتماد منهج منطقي و متدرج من أجل إرساء أو إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة، لأنه ينجرّ، عادة، عن تأسيس ضريبة جديدة تحول في الأعباء الضريبية من فئة من المكلفين بالضريبة إلى فئة أخرى من المكلفين، مما قد يحدث تململا في الوعاء الضريبي البشري ،إن جاز التعبير، أي زيادة في الضغط الضريبي على فئة دون أخرى، مما ينبغي استحضار الظروف و الأدوات المواتية لذلك و على رأسها العدالة في تطبيق الرسم على القيمة المضافة و الدعاية لها بغرض توعية المواطنين بأهدافها ومراميها.

---

[592] د. ناجي التوني، "سياسات الإصلاح الضريبي"، العدد 2004/13 من سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004، صفحة 15.

و نسوق في هذا الإطار، مثال إدخال موريتانيا للرسم على القيمة المضافة نهاية جانفي 1995 و ما نتج عنه من مظاهرات للمواطنين الذين طالبوا بإلغائها.

و على ضوء التجربة الموريتانية، وجب على السلطات الضريبية الليبية أن تتروى عند إدخال إصلاحات على نظامها الضريبي و أن تتبع في ذلك خطوات مدروسة حتى يتمكّن المواطن المكلّف بها سواء، كان القانوني أو الحقيقي، من تقبلّها.

- **تحضير الإصلاح:** لضمان هذا الإصلاح، من الضروري أن تتوفر إدارة الضرائب الليبية مركزيا على مصلحة للتفكير و التصور مجهزة بأدوات للدراسات و مدعمة بعناصر بشرية كفئة. لذلك، يجب توفرّ وسيلتين أساسيتين، على الأقلّ:
  - **تتمثل الأولى،** في وحدة إحصائية مزودة بوسائل الإعلام الآلي القادرة على تحويل المعطيات الكيفية، المتعلقة بالمنتجات أو التكاليف أو تحويل الأعباء، إلى معطيات كمية كفيلة بالمساعدة في اتخاذ القرار الأمثل من طرف السلطات الضريبية الليبية، في الجوانب المتعلّقة بإصلاحات نظامها الضريبي؛
  - **أما الثانية،** مصلحة للدراسات و التوثيق، تتوفر على كم وثائقي معتبر عن الأنظمة الضريبية في بلدان العالم المختلفة، خاصة تلك الخاصة ببلدان المغرب العربي، حتى تكومن لها فكرة واضحة عن توجهات السياسة الضريبية في العالم في الوقت الراهن.

و هذا في اعتقادنا العناصر الرئيسية التي يجب الاعتماد عليها من أجل إحلال نظام ضريبي ليبي يتماشى مع تلك الموجودة في بلدان المغرب العربي الأخرى، و هو شرط أساسي في إقامة تنسيق ضريبي مهما كانت أهدافه.

<u>الجدول رقم 46</u>: مقارنة بين الدول التي لها ضريبة على القيمة المضافة والتي ليست لها.

	البلدان التي تتوفر على ض.ق.م[593].	البلدان[594] دون ض.ق.م.
الناتج المحلي الخام الفردي (بالدولار الأمريكي)	7.670	3.430
متوسط عدد السكان (بالملايين)	38	27
درجة الحرية التجارية[595]	29	32
الأمية[596] (بالنسبة المئوية)	79	70
الدخل (بالنسبة المئوية للناتج المحلي الخام)[597]:		
-الدخل العام للحكومة و الإعانات	29.4	28.8
-دخل الحكومة المركزية من الضرائب	19.1	17.5
-دخل الحكومة العامة من الضرائب	25.6	18.4

<u>المصدر</u>: L.EBRILL, M. KEEN, J-P.BODIN and V.SUMMERS, Op.cit., page 13.

[593] ضريبة القيمة المضافة.
[594] جميع الدول دون ضريبة القيمة المضافة في سبتمبر 1998.
[595] محسوبة بالعلاقة التالية: (الصادرات+الواردات)/(2 x الناتج المحلي الخام).
[596] إحصائيات متوفرّة لبعض الدول فقط.
[597] الإحصائيات مقدمة لـــ99 دولة تتوفر على ضريبة القيمة المضافة، خلال بداية سنة 2000.

يتضمن الجدول رقم 46 مقارنة بين الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة ودول أخرى لا تستخدم هذه الضريبة. تظهر الإحصائيات المبينة في هذا الجدول، أن البلدان التي أدخلت ض.ق.م في أنظمتها الضريبية، متقدمة اقتصاديا، نسبيا، مقارنة بتلك التي لا تطبقها، استنادا على حجم الناتج المحلي الخام للفرد.و يوضح مؤشر الانفتاح التجاري، الذي هو أقل مستوى عند الدول ذات ض.ق.م، أن هذه الضريبة تقع على عمليات التجارة الدولية بصفة منظمة، وهي إحدى ميزاتها في مجال التجارة الخارجية. أما من ناحية الأمية، فنجدها معتبرة عند الدول التي تطبق ض.ق.م و هذا راجع أن العينة المدروسة تتواجد بها دول مثل الهند و الولايات المتحدّة الأمريكية، ذات العدد السكاني الكبير، بينما الدول التي لا تطبق ض.ق.م المدروسة فتتميز بعدد سكان قليل. بصفة عامة، يظهر، على وجه الخصوص، دخل الحكومة العامة من الضرائب مرتفعا لدى البلدان المطبقة لـــ ض.ق.م. مقارنة بتلك التي لا تستعملها، وهذا راجع إلى أنّه موازاة مع استعمال ضريبة القيمة المضافة، تم وضع هياكل للرقابة الضريبية تستخدم لمكافحة التهرب من دفع هذه الضريبة.

د – إخضاع القطاع غير المنظم للضريبة:

يعرّف صندوق النقد الدولي القطاع غير المنظم على أنّه:" مجموع الأعوان الاقتصاديين العاملين بتجارة الجملة و التجزئة، الحرف، النقل و جزء من الخدمات الذين تجمع بينهم خاصيّة مشتركة لأنشطتهم و هو تملصها من دفع الضرائب..."[598]

تمثل نشاطات القطاع غير المنظم و قطاع الأعمال الصغيرة و القطاع الزراعي، جزءا لا يستهان به من النشاط الاقتصادي في الدول النامية، مما يستوجب إدخاله في الوعاء الضريبي. و قد تم في العديد من الحالات استعمال المؤشرات الاعتبارية التخمينية لتحقيق الضريبة المستحقة و تقييمه. و يبقى السؤال المهم هو ماهي المؤشرات التخمينية معقولة و تتجنب استخدام القواعد المحاسبية خصوصا في المجتمعات النامية

[598] L.EBRILL, M. KEEN, J-P.BODIN and V.SUMMERS, Op.cit., page 63.

التي تكون نسبة الأمية فيها عالية[599]. و من التجارب الناجحة في هذا الميدان التجربة الكولومبية خلال فترة الثمانينيات، و التجربة التركية في منتصف الثمانينيات والتسعينيات حيث استخدمت مؤشرات تعكس مستوى المعيشة الأسرية كمؤشر لمقدار الضريبة على الدخول. و استخدمت أيضا مؤشرات امتلاك أصول معينة و السفر إلى الخارج و عدد الخدم الشخصي في المنزل بينما استخدم حدّ أدنى للدخل من القطاع الزراعي و معدل الهامش الربحي في النشاطات التجارية. وقد حقق هذا النظام نجاحا كبيرا في معالجة مشكلة التهرّب و الغش الضريبي.

و لكن يعاب على طريقة المؤشرات التخمينية لتقدير الضريبة على الدخل، تكلفتها الإدارية العالية نسبيا في الجانب التطبيقي لهذا النوع من النظام. و الأمر يتطلب التأكد من ارتباط تلك التخمينات بالواقع الحقيقي بما يخدم فرض ضريبة عادلة، و لا يؤدي إلى نشوب المنازعات و انتقالها إلى ساحات المحاكم، و غيرها من الإشكاليات.

يحتل هذا القطاع مكانة معتبرة في اقتصاديات بلدان المغرب العربي، حيث صار مجالا يمتص بشكل متزايد اليد العاملة المتوفرّة و هذا في ظل انتشار البطالة في المغرب العربي، و عند تحقيق فوائض أو أرباح من طرف هذا القطاع فهو في منأى عن خضوعه للضريبة مادام أنه غير مصرح به لدى السلطات المعنية، رغم الإمكانيات المستعملة من طرفها للكشف عنه و مكافحته لما يسبّبه من أضرار للخزينة العمومية.

إضافة إلى ذلك، نلاحظ خلال السنوات الأخيرة نشأة عفوية لأسواق مختلفة على مستوى المنطقة المغاربية، الناتجة عن تهريب البضائع و السلع عبر الحدود، خاصّة المواد المهربة من الجزائر نحو تونس و المغرب و حتى ليبيا، والتي لم تستثني حتى رؤوس الماشية.

---

[599] د. ناجي التوني،مرجع سبق ذكره، صفحة 11.

في مقامنا هذا لن نقوم باستعراض أسباب و عوامل قيام السوق غير المنظم و نموها بالشكل الذي هي عليه اليوم.و إنّما سنتبّع طريقة تعمل على تحديد النشاطات التي يمكن أن تفلت من الضرائب عند تأسيس تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية-خاصّة في مجال الرسم على القيمة المضافة- و التي ستسمح لنا باقتراح الأدوات الملائمة لتعميم هذه الإجراءات الجديدة على هذه القطاعات. لذا وجب في بادئ الأمر، التعرّف و تحديد النشاطات المكونّة لهذا القطاع.

1- تحديد القطاع غير المنظم:

تجدر الإشارة في البداية، إلى ندرة الإحصائيات عن أداء القطاع غير المنظم في المنطقة المغاربية.

بالنسبة لليبيا، فلحدّ الساعة لم يطرح هذا الموضوع بشكل جدّي، و هذا عكس باقي البلدان المغاربية الأخرى، خاصة موريتانيا التي شرعت في عملية واسعة منذ سنة 1992 لإحصاء و هيكلة هذا القطاع.

أما بالنسبة للجزائر، فهو يعتبر موضوع الساعة، مادامت أن هذه الظاهرة تفرز انعكاسات سلبية على اقتصادها، و هناك جهود معتبرة موضوعة لمكافحة هذا القطاع في أوجهه المتعددة من الأنشطة غير المصرح بها إلى تهريب المواد و البضائع ورؤوس الماشية عير الحدود إلى جيراننا (تونس و المغرب).

بينما، تمكنّت، و لو نسبيا، تونس و المغرب من حصر هذا القطاع و تحديد المعطيات المتعلقة به.

ففي تونس مثلا، خلال سنة 1994، تمثل مناصب الشغل التي ينشئها هذا القطاع بحوالي 25 % من إجمالي مناصب الشغل المحدثة في البلد[600].

و من هذه الإحصائيات، يتضح أن القطاع غير المنظم يوظف عددا معتبرا من السكان في تونس حيث أن حوالي 60% في القطاع الزراعي و40% في مجالات النسيج، البناء و الخدمات الأخرى.

أما المغرب، فيظهر من خلال الإحصائيات المتوفرّة أن حوالي 76% من اليد العمالة النشيطة المغربية تتواجد على مستوى القطاع غير الرسمي: 89% في مجال الخدمات، بينما تدرّ المواد، السلع و البضائع المهرّبة و المسوقة على مستوى السوق المغربي بحوالي 5.5 و 6 مليار درهم مغربي.

انطلاقا من أهمية حجم المبادلات المنجزة في القطاع غير الرسمي، يجب التفكير في إيجاد الحلول و الوسائل للالتزام و التقيّد بالإجراءات القانونية من تحديد للمكلفين بالضريبة و إخضاعهم للضرائب.

حيث يمكن إتباع الخطوات التالية:

- **<u>الإحصاء</u>:** تتطلب عمليّة الإحصاء الإجمالية للعاملين بهذا القطاع، بتبني الإدارة سياسة مرنة قائمة على الحوار و التشاور التي تسمح لها بإقناع المعنيين بالأهمية المتبادلة لهيكلة أنشطتهم و العمل في إطار الشرعية، و التي تقوم أساسا على أداء الواجب الجبائي للمكلّفين بالضريبة.
- **<u>التصريح بالهويّة الجبائية</u>:** يرتبط هذا الإجراء بنجاح الخطوة الأولى. و التي تسمح بضمان متابعة نسبية لدخول المكلفين بالضريبة الناشطين في ذلك القطاع و إخضاعهم للضريبة على هذا الأساس.

[600] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 229.

2- فرض الضريبة على القطاع غير المنظم:

يرتبط اختيار النظام الضريبي الملائم للممارسين لأنشطة غير رسمية بالخصائص الاقتصادية و الثقافية للقطاع غير الرسمي، الذي لا يملك محاسبة منتظمة و لا يمكن تحديده على مستوى المحاسبة الوطنية، و المتمثّلة في: ضعف رؤوس الأموال المستثمرة، المعدّل المرتفع للأميّة و الجهل بالقواعد العصرية للتسيير.

و مادام أن هذه العوامل تؤثر على المردودية الضريبية، و نظرا لصعوبة حصر بصفة دقيقة المعطيات الرقمية للنشاطات غير الرسمية، خاصّة قيمة رقم الأعمال، يتوجب تحديد الأوعية الضريبية على أساس جزافي في مجال الرسم على القيمة المضافة والأرباح الصناعية و التجارية، فهي الطريقة الوحيدة، في نظرنا، في مواجهة الثغرات المهمّة الموجودة عادة على مستوى محاسبة المؤسسات ذات الحجم الصغير.

و مادام أن العمل بالنظام الجزافي شائع في الأنظمة الضريبية المغاربية خاصة فيما يتعلّق بالرسم على القيمة المضافة، من الممكن توسيعه إلى القطاع غير الرسمي، أو إقرار نظام ضريبي خاص يسمح باقتطاع الضرائب من الناشطين على مستوى هذا القطاع. و اعتماد مقابل ذلك "بطاقة إعادة البيع" صالحة لمدّة سنة واحدة[601] تسلم لهم من طرف المصالح الضريبية المتخصصة إقليميا، و التي قد تطلب من طرف أعوان فرق التفتيش الضريبي عند قيامهم بمهامهم على مستوى المناطق التي تحتضن هذه الفئة من التجار. كما تساعد هذه الطريقة في تكوين معطيات إحصائية عن هذا القطاع.

و بناء على ما ذكرناه ، نلاحظ أن إخضاع القطاع غير الرسمي للضريبة و عملية التنسيق الضريبي خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة، بحاجة إلى جهود مشتركة من طرف إدارات الضرائب المغاربية قائمة على التعاون و تبادل المعلومات.حيث عليها التزود بإمكانيات مهمّة، خاصة في إنشاء بنوك للمعلومات، تقوم بتوجيه أعوان الضرائب في أداء مهامهم في سبيل تحقيق الأهداف المرسومة.

[601] Youcef OUSIDHOUM, Op.cit., page 285.

لذلك يعتبر التعاون الوثيق للسلطات الضريبية المغاربية إحدى الشروط المركزية لتأسيس تنسيق ضريبي في المنطقة.

ثانيا- تقوية التعاون الإداري:

يجب أن يترجم تطبيق التنسيق الضريبي على مستوى بلدان المغرب العربي بتحسين وتدعيم فعالية الرقابة الجبائية. كما يجب أن يصاحبه بتحديث على مستوى تنظيم ومهام المصالح الضريبية.

أ- تدعيم فعالية الرقابة الجبائية:

ستشكل إقامة سوق مغاربية مشتركة من التعاون بين دول المنطقة طريقة مواتية لمعالجة الظواهر المعرقلة لتطوير المبادلات البينية في إطار منافسة مثلى.
و في المجال الضريبي، يمكن أن يتجسد التعاون بين إدارات الضرائب من خلال إحدى الشكلين: تبادل المعلومات و المساعدة في التحصيل.

1- تبادل المعلومات:

يجب أن يرتكز تبادل المعلومات على مكافحة التهرب و الغش الضريبيين على مستوى المنطقة المغاربية.

و يمكن تجسيد هذه الخطوة، في المقام الأول، من خلال اجتماعات دورية لرؤساء الإدارات الضريبية المعنية، ثمّ عبر اجتماعات منتظمة تجمع الموظفين المكلّفين بالرّقابة الجبائية في بلدانهم. و في هذا الإطار، قامت المجموعة الاقتصادية الأوروبية بعدّة محاولات في سبيل مكافحة التهرّب و الغش الضريبيين الدوليين منذ سنوات السبعينيات و التي أصدرت خلالها العديد من التعليمات كتلك المتعلّقة بالمساعدة

المتبادلة في مجال الرسم على القيمة المضافة و الأخرى المتضمنة توسيع المساعدة المتبادلة إلى عمليات تحصيل الرسم على القيمة المضافة[602].

و يمكن أن تساعدنا مثل هذه التعليمات في إقامة نظام خاص بمنطقة المغرب العربي تقوم بتطبيقه إدارات الضرائب المختصة. فهو يحتوي، في البداية، على تبادل للمعلومات تحت الطلب أو عفوي في مجال الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، حيث يسمح، مع التحفظ في وجود اتفاقية خاصة، لأعوان المصالح الضريبية لدولة معيّنة بإجراء تحقيقات في إقليم دولة أخرى تحت رعاية إدارة الضرائب هذه الدولة.

و هذا إلى جانب وضع نظام للتخزين و نقل المعطيات بهدف إجراء المراقبة الجبائية. و هو يختلف عن باقي أدوات التعاون من خلال طابعه الردعي.

و توجه طلبات السلطة الطالبة إلى السلطة المطلوبة بصفة آلية و بطريقة تتسم بالسرعة. و يتمّ تبادل المعلومات من خلال الاطلاع على بنك المعلومات المشترك للبلدان المعنية، حيث نجد بنك معلومات فرعي يتعلّق بالمدينين بالرسم على القيمة المضافة، و يملك كلّ مدين رقما تعريفيا. كما يوجد بنك معلومات آخر، يحتوي على مقارنة للمعلومات **(recoupement)** للعمليات البينية داخل الاتحاد. و هي مكونة انطلاقا من ملخص نشاطات الزبائن و التي يجب أن يقدّمها كلّ مدين دوريا إلى المصالح الضريبية المختصّة.

من جهة أخرى، تمتاز المعلومات المقدمة بطابعها السرّي و تقع تحت غطاء السرّ المهني. كما يمكن استعمالها بمناسبة الإجراءات القضائية أو الإدارية المؤديّة إلى تطبيق محتمل لعقوبات في حالة مخالفة التشريعات الجبائية، و التي يجب أن تكون في مأمن من أي اختراق أو عملية قرصنة[603].

---

[602] Eve D'ONORIO DI MEO, Op.cit., page 105.

[603] محمود الشريف عبد الرحمن، "أمن نظم المعلومات بأجهزة الضرائب العربية"، ورقة عمل مقدمة خلال ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، صفحة 599.

2- المساعدة في التحصيل:

تسمح المساعدة في التحصيل لإدارة ضرائب كلّ بلد عضو في الاتحاد، من طلب معلومات أو القيام بإرسال وثائق لتحصيل ديونها الضريبية.

و يتوقف نجاح هذه العملية، و التي برزت على مستوى الاتحاد الأوروبي، على الإرادة السياسية لقادة الدول المغاربية.

و يشترط تطبيق مثل هذه العملية، على المستوى التقني، إلى تحسين و عصرنة إدارات الضرائب المغاربية، ليس فقط من ناحية تناسق داخلي لمصالحها، لكن إقامة مكاتب مركزية مزودة بوسائل تقنية ضرورية لمهامهم المتمثّلة في التعاون الدولي[604].

ب- إعادة تنظيم المصالح الضريبية:

تحتاج عملية إعادة تنظيم المصالح الضريبية لإستراتيجية تهدف إلى تحسين إنتاجية المصالح الضريبية، إلى جانب تعزيز مكانة الحق في البحث و التحقيق للحدّ من عمليّات الغش الضريبي.

1- تحسين مردودية المصالح الجبائية المغاربية:

يقوم تحسين مردودية المصالح الضريبية المغاربية على تقوية و تعزيز الإمكانيات البشرية لإدارات الضرائب المغاربية، حيث تعاني من مشكل أساسي، حاليا، هو نقص التعداد البشري المؤهل. و يعتبر هذا العامل إحدى المظاهر التي تميّز الأنظمة الضريبية في البلدان النامية، و هذا من خلال وجهين اثنين: الأول كمّي و الثاني إقليمي.

[604] Youcef OUSIDHOUM, Op.cit., page 287.

1-1- من الجانب الكمّي:

حسب دراسة للمديرية العامة للضرائب الجزائرية[605]، تتوفر المصالح الضريبية المركزية على حوالي 1045 عون مقابل 20.779 لإجمالي الأعوان على مستوى المصالح الضريبية لدى المصالح الخارجية، بينما تحتاج المديرية العامة للضرائب لحوالي 25.000 على الأقل.

و حسب آراء المختصين فإن حجم التعداد البشري الحالي لإدارة الضرائب الجزائرية لا يغطّي سوى 50% من احتياجاتها الحقيقية.

ويسيّر موظفي الضرائب حوالي 1.200.000 مادة ضريبية. و هو الذي يمثل معدل 300 مكلف بالضريبة لعون واحد بينما يتراوح المعدل الأمثل، خاصة في البلدان المتقدمة، بـــ100 مكلف بالضريبة للعون الواحد.و بحساب عدد السكان في إجماله، نجد موظف ضرائب لـــ 2000 نسمة، بينما تقدرّ في فرنسا و بلجيكا بـــ 550 نسمة و 1500 ساكن بالنسبة لساحل العاج و السنغال.

و إذا أخذنا حالة المغرب، فعلى حوالي 100.000 مكلف بالضريبة، لا يتمكن الأعوان المختصين بالرّقابة الضريبية سوى تفتيش 500 مكلف، أي 0.5% من العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة، إلى جانب هذا القصور الكمّي، هناك توزيع جغرافي غير متوازن لأعوان الضرائب[606].

1-2- من الجانب الإقليمي:

يرتبط هذا الجانب بتوزيع غير متوازن لأعوان الضرائب و خاصة أعوان الرقابة الجبائية، حيث يتمركز معظمهم في العاصمة و في بعض المدن الكبرى و التي توفرّ خدمات عمومية أحسن، على حساب المناطق النائية أو المدن الثانوية .

لذلك تظهر ثنائية جغرافية من الناحية الضريبية، رقعة جغرافية محمية ضريبيا وأخرى مجردّة من الحماية الضريبية.

---

[605] Direction Général des Impôts algérienne, « La lettre de la D.G.I », n°8, juin 2002.

[606] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 233.

و تنطبق هذه القاعدة على المغرب العربي،حيث تتركز غالبية موظفي أعوان الرقابة الجبائية في العواصم. ففي تونس يرتكز حوالي 40% من تعداد أعوان الرقابة الجبائية في العاصمة و 30% منهم موزعين على كبريات المدن التونسية ويتعلق الأمر بسوسة و صفاقس[607].

و من أجل تقوية و تعزيز المراقبة و ضمان السير الحسن لنظام التحصيل الضريبي، نرى أن العمل على إعادة نشر التعداد البشري لإدارات الضرائب المغاربية بكيفية متوازنة ضروري لضمان التطبيق الأمثل للقرارات المتخذة في إطار التنسيق الضريبي.

2- الحق في التحقيق:

يعتبر تكثيف عمليات التحقيق من طرف المصالح الضريبية و الجمارك المغاربية وسيلة للحدّ من الغش الضريبي الدولي و توقيف المخالفين للتشريع الضريبي.

لهذا الغرض، فإن القيام بتحقيق يحتاج إلى قرار إداري، حيث يتم إشعار المعني بالأمر بقرار إدارة الضرائب بفتح تحقيق يتعلّق بتصريحاته و دخوله أو أن يقدّم له مباشرة عند القيام بتحقيق مفاجئ.و يمكن أن يتم التحقيق في محلات المعني أو استدعائه إلى مكاتب الإدارة.في هذا الإطار، يمكن لأعوان الرقابة الجبائية، الاطلاع على جميع الوثائق و السجلات و القيام بالمعاينات المادية. و عقب كلّ عمليّة معاينة يتم إعداد محضر إداري.و لضمان حماية للمكلفين بالضريبة، تعطيهم الإدارة الحق بالاستعانة بخبراء ضريبيين عند إجراء التحقيق[608].

و ينتهي التحقيق بتسجيل أعوان الرقابة في محضر مختلف النقاط التي تمت معاينتها:

- المخالفات المرتكبة؛
- أو غياب هذه المخالفات أي عدم تسجيل أية مخالفة.و تكون المخالفات محلّ دفع غرامات حسب نوعيتها.

[607] Mohamed Fadhel BEN OMRANE, Op.cit., page 234.
[608] Eve D'ONORIO DI MEO, Op.cit., page 85.

نشير إلى أن المعاينات التي تتم أثناء التحقيقات لا يمكن استعمالها لإعداد تقويم جبائي (redressement fiscal)، إلا بعد القيام بإجراء عمليّة تفتيش جبائي.

على هذا الأساس، لا يفهم من التنسيق الضريبي على أنه عملية تقريب المعدلات الضريبية و وضع وعاء ضريبي مشترك، لكن يمس الجوانب المتعلقة بعمل و تسيير الرقابة، التحصيل و المنازعات الضريبية.و انطلاقا من هنا يمكن التحدّث عن إعداد وثيقة مشتركة تضبط عمل و تطبيق القواعد الضريبية في منطقة المغرب العربي.

خاتمة الفصل الخامس:

تعتبر دراسة تجارب كبريات التكتلات الإقليمية في مجال التنسيق الضريبي من الأمور الضرورية من أجل استلهام العناصر التي يمكن أن تدفع بمشروع التنسيق الضريبي المغاربي نحو الأمام، و لعل من أبرز هذه التجارب تلك التي يعيشها الاتحاد الأوروبي، وما تتصف بها من جرأة و صرامة في التنفيذ، و التضحية بجزء من مصلحة و السيادة الضريبية لكل دولة من أجل المصلحة العليا للاتحاد.أما على مستوى الجامعة العربية، فنجد أن هناك محاولات عديدة قامت بها هيئاتها المتخصصة من أجل وضع الأسس لتنسيق ضريبي من أجل تنمية الاستثمارات المشتركة في المنطقة العربية لكن دون جدوى، و لا يجب التوقف عند هذا الفشل، بل تجب المحاولة مع تعبئة الإرادة السياسية لصالحها.

و فيما يخص اتحاد المغرب العربي، فالطريق نحو تنسيق ضريبي مرهون بالقضاء على العراقيل العديدة الموجودة أمامه و تدعيمه و توثيقه روابط التعاون و تبادل المعلومات بين إدارات الضرائب للدول المعنية من خلال إقامة بنك مغاربي للمعلومات الضريبية و سن قواعد ضريبية مشتركة في المنطقة تحكم عمليات التحصيل والمراقبة.

الخاتمة العامة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة إمكانية إقامة تنسيق ضريبي على مستوى إتحاد المغرب العربي و إشكالية مساهمته في تعزيز التكامل الاقتصادي لدول المنطقة المعنية بالاتحاد، و ذلك لأن العمل على تنسيق الأنظمة الضريبية لمجموعة من الدول الأعضاء في إطار تكتل جهوي قد صار إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صناع القرار في هذه الدول، و هذا من أجل إعطاء دفع قوي للتكامل الاقتصادي و تجنيبه المعوقات الضريبية التي قد تجعل من تكتلهم عاجزا عن إنشاء القيم المضافة المنتظرة. مما دفعنا إلى تناول هذه الإشكالية عبر الفصول الخمسة للأطروحة باستعمال المنهج والأدوات المذكورة سالفا في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات المطروحة. و هكذا تتفرع الخاتمة إلى ملخص عام للفصول الخمسة ثم النتائج المتوصل إليها من الدراسة، متبوعة بالتوصيات و الاقتراحات و أخيرا آفاق الموضوع.

أولا- الملخص:

لقد تضمن هذا البحث الجوانب التالية:

حاولنا تحديد أهمية و أدوار التكامل الإقليمي، في ظل المعطيات الدولية المتسمة بالتغير الكبير، من خلال التعرض إلى مراحله و آثاره و التطرق إلى بعض النماذج في العالم، ودرسنا واقع التكامل الاقتصادي المغاربي، محاولين في ذلك تحديد المزايا التي يمكن أن يجلبها لاقتصاديات الدول الأعضاء و تحديد التكلفة الناجمة من عدم تجسيده.

لذلك كان للأداة الضريبية دور مميز في تفعيل التكامل الإقليمي، من خلال الإسهام في تشجيع و تحفيز و تعظيم حجم التدفقات من سلع و خدمات و عوامل إنتاج داخل المنطقة المعنية، و تزيد فوائد استعمال هذه الأداة في مواجهة المشاكل الضريبية الناتجة عن الحركية الكبيرة للتجارة الدولية، بصفة عامة، كالازدواج الضريبي، التهرب الضريبي الدولي و المنافسة الضريبية المضرة، ويتمثل إطار استعمال الأداة

الضريبية فيما يعرف بالتنسيق الضريبي الذي تقوم به إدارات الضرائب للدول المعنية بالتكامل الإقليمي لتكافح به المخاطر الجبائية التي تهدد نموها و مستقبلها.

و قد يخص هذا التنسيق في البداية، الضرائب غير المباشرة و بشكل خاص الرسم على القيمة المضافة، مادام أنها تقع على السلع و الخدمات، ثم ليشمل الضرائب غير المباشرة، ويكون نطاق هذا التنسيق الأوعية و المعدلات الضريبية.

تبين لنا أن التنسيق الضريبي أداة هامة في تحقيق التكامل الاقتصادي. وقد انتبهت له عدة تكتلات إقليمية من بينها الاتحاد الأوروبي، حيث نجح في تجسيد التنسيق الضريبي على مراحل تتفق و طبيعة النظم الضريبية للدول الأعضاء و ظروفها الاقتصادية.

و قد نجح هذا التنسيق في مجال الرسم على القيمة المضافة، من خلال تخفيف العبء الضريبي على السلع و الخدمات المنتقلة بين الدول الأعضاء، و يكتفي في هذا الإطار بفرض الضريبة في دولة المصدر. أما فيما يخص الضرائب على الدخل، فلا يزال التنسيق الضريبي يتم من خلال اتفاقيات ثنائية لتفادي الازدواج الضريبي أو من خلال قرارات تتعلق بحل بعض المشكلات المتعلقة بضرائب الدخل على الشركات الدولية لإزالة القيود التي تعوق نشاطها في الدول الأعضاء.

لقد بقي الشق الضريبي لمشروع التكامل الاقتصادي المغاربي، محصورا في تلك الاتفاقية المغاربية المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي كأول خطوة للتنسيق في مجال ضرائب الدخل، لكن الملاحظ افتقار الدول المغاربية لمنهج علمي واقعي يعمل على تحقيق التنسيق الضريبي، و لم تقم إدارات الضرائب المغاربية باختيار نوع التنسيق المرحلي الملائم والمجال الأفضل للتنسيق.

كما اتضح من التجربة العملية أن اتفاقية الازدواج الضريبي الخاصة بالدول المغاربية لم تقدم قيمة فعلية في تنسيق الضرائب على الدخل داخل المنطقة، حيث لا يمكن اعتبار ظاهرة الازدواج الضريبي عائقا لتدفق الاستثمارات المغاربية البينية، باعتبار أن الدول المغاربية تطبق جميعا مبدأ الإقليمية الذي يقتصر فرض الضريبة على الدخل المتحقق فقط في الدولة التي يزاول النشاط فيها، و لا تمتد إلى جميع مصادر الدخل الذي يحققه المقيم في أراضيها.

لقد اتضح توفر الأنظمة الضريبية المغاربية، بعد الإصلاحات التي أدخلت عليها، على نقاط تماثل عديدة تسهل و تساعد عملية التنسيق فيما بينها، مع تسجيل انفراد ليبيا بعدم وجود الرسم على القيمة المضافة ضمن الضرائب غير المباشرة التي تستعملها، مما قد يعتبر عاملا في غير صالح التنسيق الضريبي المغاربي، إلى جانب تميزها بمنح تسهيلات ضريبية جدّ مغرية للاستثمارات الأجنبية بشكل يدفع إلى قيام منافسة ضريبية مضرة باقتصاديات المنطقة المغاربية.

و رأينا أنه توجد دوافع مواتية لإقامة تنسيق ضريبي في المغرب العربي حيث توجد دوافع قانونية التي من الممكن أن يبني عليها مثل هذا التنسيق إستراتجيته، حيث أسست معاهدة مراكش- رغم عدم تطرق نصها صراحة لموضوع التنسيق الضريبي- الهياكل الأساسية لاتحاد المغرب العربي التي بإمكانها التقرير في أسليب إقامة و تطبيق هذا التنسيق إلى جانب الالتزامات الدولية لبلدان المغرب العربي التي من بينها اتفاق الشراكة الأورو-متوسطي و ما يحمله من تحديات خطيرة على كيان الاقتصاديات المغاربية، كما أن القوة الضاربة للمنطقة ستكون لا محالة في إقامة سوق مغاربية مشتركة تكون المجال الحيوي لأداء التنسيق الضريبي. إلى جانب هذا، هناك جملة من الدوافع الاقتصادية من وراء عملية التنسيق المتمثلة أساسا في تفعيل المبادلات التجارية البينية المغاربية و التي تراها مؤسسات بروتن وودز (خاصة صندوق النقد الدولي) إحدى المسالك الرئيسية للاندماج في مسار العولمة و الاستفادة من مزاياها.

أما عن مجال و شروط تطبيق تنسيق ضريبي مغاربي، فيتضح أن أفضل أسلوب لتطبيقه هو أن يتم على مراحل مع إنشاء هيئات متخصصة تعمل على تكوين شبكة معلومات أو بنك معلومات ضريبية لتوثيق التنسيق فيما بين الإدارات الضريبية المغاربية. و يتطلب العمل على إنجاحه وضع رزنامة لتطبيقه من أجل السيطرة والتحكم التفصيل التقنية لهذا المشروع و تفادي تعطيله.

ثانيا- النتائج العامة للدراسة:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الخمسة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- يعتبر التكامل الإقليمي مجالا استراتجيا يمكن على مستواه تحقيق نمو موجب لاقتصاديات الدول المنخرطة في هذا النسق، بتفعيله لحركة المبادلات التجارية البينية بصفة خاصة، و الدولية بصفة عامة، إلى جانب استقطاب رؤوس الأموال المنتجة، داخل المنطقة أو خارجها. و قد بينت التجارب الدولية المختلفة أنه لا توجد طريقة واحدة في التكامل الإقليمي، بل تختلف مراحل التكامل تبعا للظروف السائدة في كل منطقة من مناطق العالم؛

2- تمثل المعوقات الضريبية جزءا من العوامل المثبطة لحركية تكامل الدول. فظواهر كالازدواج الضريبي، التهرب الضريبي الدولي و المنافسة الضريبية المضرّة، عناصر تعمل على شل تدفقات السلع و الخدمات و رؤوس الأموال من و إلى منطقة التكامل الإقليمي و يعتبر التنسيق الضريبي السبيل الأوحد في إزالة هذه المعوقات، بفضل توحيد معدلات و أوعية الضرائب الواقعة على الإنفاق أو الاستهلاك (الرسم على القيمة المضافة) إلى جانب تركيب شبكة لتبادل المعلومات الضريبية فيما بين الدول الأعضاء في التكامل؛

3- يعتبر التكامل الاقتصادي للمغرب العربي، الوصفة الحيوية في حل مشكل النمو في هذه المنطقة و أن عدم إقامته سيزيد من ضعفها اقتصاديا و تجاريا وتتحول إلى سوق كبرى مستهلكة لمنتجات كبريات التكتلات الإقليمية العالمية و على رأسها الاتحاد الأوروبي بحكم قربه الجغرافي للمنطقة المغاربية، وتصبح بالتالي غير قادرة على إنشاء الثروة من خلال الإنتاج بسبب المنافسة

الشرسة للمنتجات الأوروبية في الأسواق المستفيدة من أحكام اتفاقيات الشراكة الأورو متوسطية، وتمارس عليها أثر المزاحمة أو أثر الطرد؛

-4 يعتبر أسلوب التنسيق الضريبي المرحلي الأكثر ملائمة لبلدان المغرب العربي، حيث يتم بموجبه الشروع في تنسيق أوعية و معدلات الرسم على القيمة المضافة ثم الانطلاق في توحيد التشريع الجبائي للضرائب المباشرة؛

-5 تشكل الإصلاحات الضريبية في البلدان المغاربية خطوة في غاية الأهمية نحو تطبيق التنسيق الضريبي بين أنظمتها الضريبية. لكن رغم التطور الايجابي على هذه الأنظمة ما تزال تطفو إلى السطح بعض النقائص من بينها:

- بطء تعميم التعامل بالإعلام الآلي الذي انعكس بدوره في بطء حركة المعلومة الضريبية المغاربية و فيما بينها و الدليل على ذلك طول مدة حلّ المسائل المرتبطة بالازدواج الضريبي الدولي لسوء تفسير الاتفاقية المغاربية المتعلقة بتفادي هذه الظاهرة؛
- نقص التكوين على مستوى الموارد البشرية و اقتصار تكوين أعوان الضرائب على دورات لإعادة التأهيل على المستوى المحلي، غير مجدية بسبب نقص الإسناد البيداغوجي، و التركيز على التعامل مع إدارة الضرائب الفرنسية فقط في مجال التكوين دون سواها من إدارات الضرائب العالمية التي تمكن أن تقدم إسهامات معتبرة لنظيراتها في المغرب العربي؛

-6 يعتبر غياب فقرة متعلقة بالتنسيق الضريبي على مستوى معاهدة مراكش إلى العوامل التي قد تقلل من شأن و أهمية هذا التنسيق، عكس مما رأيناه في تجربة الاتحاد الأوروبي، أين خصصت معاهدة روما و المعاهدات المعدلة التي أتت بعدها، حيزا معتبرا للتنسيق الضريبي؛

7- يعتبر إقامة نظام مركزي لتبادل المعلومات فيما بين إدارات الضرائب المغاربية قاعدة لا بد منها لتأمين نجاح تنسيق الأنظمة الضريبية، فهو أداة رئيسية لسياسة التنسيق في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي خاصة؛

ثالثا- التوصيات و الاقتراحات:

بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها سابقا، فإن الباحث يضع بعض التوصيات والاقتراحات التي تعمل على تحديد إقامة أسس تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، كما يلي:

1- التعجيل بحلّ الخلافات السياسية العالقة، التي بسببها تعطل مشروع التكامل الاقتصادي المغاربي برمته، لذا يتوجب فتح حوار صريح بين أصحاب القرار في الدول المغاربية مبني على احترام الرأي الآخر و تحكيم العقل و الشرعية الدولية، للقضاء عليها و إعادة بعث أعمال هيئات إتحاد المغرب العربي وتسبيق المصلحة الاقتصادية على المصلحة السياسية و إعادة إحياء مشاريع الإتحاد الجمركي المغاربي و السوق المغاربية المشتركة؛

2- ضرورة قيام الجماهيرية الليبية بإدخال إصلاحات ضريبية على منظومتها الضريبية، بما يتوافق مع ما هو سائد عالميا و مغاربيا من أجل تسهيل عملية التنسيق الضريبي؛

3- العمل على توفير تكوين نوعي لإطارات الضرائب المغاربيين، ذو بعد عالمي، بتوسيع الاتفاقية المؤسسة-الجزائرية التونسية- للمعهد المغاربي للجمارك والجباية المتواجد بالجزائر إلى باقي الدول المغاربية، وجعله مركزا مغاربيا للدراسات الضريبية يقوم بتوحيد جهود الأخصائيين الأكاديميين و موظفي

الإدارات الضريبية، ويتمثل دوره إعداد الأبحاث و الدراسات المتعلقة بالتنسيق الضريبي في المنطقة المغاربية و عرضه على المجلس الرئاسي لاتحاد المغرب العربي؛

4-إنشاء بنك معلومات مغاربي في المجال الضريبي، يسهل من خلاله عملية تبادل المعلومات بين إدارات الضرائب المغاربية و هذا لتدعيم التنسيق الضريبي وتعقب المتهربين و المخالفين للتشريع الجبائي في الدول المغاربية؛

5- ضرورة قيام إتحاد المغرب العربي بتعديل معاهدة مراكش، بإدخال فقرات متعلقة بالتنسيق الضريبي بصفة خاصة و بالجوانب الاقتصادية بصفة عامة وهذا من أجل الموازنة فيما بين الشق الاقتصادي و السياسي في المعاهدة؛

6- في حال التوصل إلى اتفاق فيما يخص التنسيق الضريبي بين الدول المغاربية، القيام بإعداد مدونة أو قانون ضريبي مغاربي موحدّ يتعلّق بالإجراءات الضريبية المشتركة التي ستطبق في المنطقة.

رابعا- آفاق الموضوع:

لقد تناولت الأطروحة الحالية أسلوب التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي و إشكالية تجسيد هذا التنسيق بالاستناد إلى تشخيص حالة الأنظمة المغاربية و على ضوء التجارب العالمية المختلفة في هذا المجال، و انحصار دراستنا على تنسيق ضريبي على مستوى الجباية العادية دون غيرها و عدم تقديم نماذج رياضية لأداء تنسيق ضريبي مغاربي في ظل ظروف متغيرة و كذا إشكالية عمل التنسيق الضريبي رفقة السياسات الاقتصادية الأخرى، خاصة السياسة النقدية، التي

تزيد أهميتها عند إنشاء عملة مغاربية موحدة، و عليه يمكن أن تشكل هذه الجوانب التي لم تتناولها من خلال الأطروحة منطلقا لمواضيع لاحقة. نأمل في نهاية هذا البحث أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع و معالجته، فكل شيء نسبي و الكمال لله وحده.

المراجع

أ- باللّغة العربية:

▪ **الـــكـــتـــب والملتقيات:**

1-البطريق (أحمد يونس)، "السياسات الدولية في المالية العامة"، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002؛

2-زبيري (رابح) ، "محاضرات في التكامل الاقتصادي"، قسم ما بعد التدرج، ماجستير النقود و المالية، مجموعة محاضرات منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير- جامعة الجزائر، 2000؛

3-صقر (عمر) ، "العولمة و قضايا اقتصادية معاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000؛

4-عبد المجيد (سيد عبد المجيد)، عباس (غادة الحسني) ، "المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية"، مؤتمر التجارة الإلكترونية (أفاق و تحديات)، المجلد (2)، الإسكندرية، يوليو2002؛

5-قدي (عبد المجيد) ، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية-دراسة تحليلية تقييمية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003؛

6-مانع (جمال عبد الناصر) ، "اتحاد المغرب العربي"، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2004؛

7-المجدوب (أسامة) ،"العولمة و الإقليمية: مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2001؛

8-ناشد (سوزي عدلي) ، "ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر؛

9-النجار (فريد)، "الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000؛

- **القواميس**

المنجد في اللغة و الأعلام، دار المشرق، الطبعة 31، بيروت، لبنان، 1991.

- **الأطروحات و الرسائل:**

1- قدي (عبد المجيد) ، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود و المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،1995؛

2-ناصر (مراد)، "فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرّب- دراسة حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002؛

3-باسعيد و الحاج (فريد)، " دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، مع دراسة البعد الدولي للإصلاح الضريبي في الجزائر، خلال الفترة 1992-2004"، مذكرة مقدمة لنيل ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004؛

4-طرفاني (عتيقة)، " التكامل الاقتصادي: حالة اتحاد المغرب العربي"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية -جامعة الجزائر، 1996.

▪ **الدراسات، المقالات العلمية، الندوات و التقارير:**

1–التوني (ناجي) ، "سياسات الإصلاح الضريبي"، العدد 2004/13 من سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004؛

2–صديق محمد (رمضان) ،"نظرية التنسيق الضريبي و مدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، ديسمبر 2002؛

3–عبد الرحمن (محمود الشريف)، "أمن نظم المعلومات بأجهزة الضرائب العربية"، ورقة عمل مقدمة خلال ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995؛

4–فليفلة (المهدي محمد) ، "النظم الجمركية و التجارة الدولية، تحليل لنظم الضرائب الجمركية المحلية و الدولية– دراسة مقارنة"، أكاديمية الدراسات العليا و البحوث الاقتصادية، طرابلس، ليبيا، 1997؛

5–قدي (عبد المجيد) ، " النظام الضريبي الجزائري في الألفية الثالثة"، محاضرة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب –البليدة، 20–21 ماي 2002؛

6–كنون (العربي) ، "دراسة حول السياسات الجبائية في دول المغرب العربي" ،الأمانة العامة لإتحاد المغرب العربي، جوان 1996؛

7– متولي (فاروق مرسي) ،" تنسيق الضرائب في البلاد العربية (مجالاته وإمكانيات تطبيقه)"، ورقة عمل، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995؛

8-الملا (عبد الله علي) ، "تجربة مجلس التعاون لدول الخليج العربية في مجال التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات المشتركة"، ورقة عمل، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 1995؛

9-منصور (محمد حاج) ، "إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي"، ورقة عمل مقدمة في ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في تونس، تونس العاصمة، 1994؛

10- النجار (فريد)، "النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي"، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995؛

11- ندوة الأمم المتحدة للتجارة و التنمية الاقتصادية، "قاعدة المعطيات حول الاستثمار الأجنبي المباشر"CNUCED- 2003؛

12- ندوة الأمم المتحدّة للتجارة و التنمية،" تقرير حول الاستثمار الأجنبي المباشر في العالم"، CNUCED ، 2002؛

13- ولد السالك (ديدي) ، "اتحاد المغرب العربي:أسباب التعثر و مداخل التفعيل"، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية،العدد 312، السنة السابعة و العشرون، لبنان، فيفري 2002.

- **<u>الاتفاقيات الدولية، القوانين و التشريعات</u>**:

1-الاتفاقية المغاربية لتفادي الازدواج الضريبي مبرمة في 23 جويلية 1990 بالجزائر، صادرة في الجريدة الرسمية رقم 6 المؤرخة في 6 فيفري 1991؛

2-الاتفاقية المغاربية لحماية و ضمان الاستثمارات المبرمة في 23 جويلية 1990 بالجزائر العاصمة و الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 06 فيفري 1991؛

3-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر،محين إلى غاية 2005؛

4-قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر ، محين إلى غاية 2005؛

5-قانون الضريبة العامة على الدخل، الجماهيرية الليبية، 2003؛

6-الظهير رقم 1-85-347 المؤرخ في 20 ديسمبر 1985 المتضمن تأسيس القانون رقم 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة (النشرية الرسمية رقم 3818 المؤرخة في 1 جانفي 1986)؛

7-مصنف النصوص الضريبية المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وضريبة الشركات، المديرية العامة للدراسات و التشريع الجبائي، وزارة المالية التونسية، 2003؛

8-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003؛

ب- باللغة الأجنبية:

- **Ouvrages :**

1- BEAUCHAMP (André), « Guide mondial des paradis fiscaux », Edition : Crasset, Paris, 1992 ;

2- BELTRAME (Pierre) : “la fiscalité en France”, 6ème édition, les éditions Hachette livres, France, 1998 ;

3- BENSALAH ZEMRANI (Anas): « les finances de l’Etat au Maroc- Politique Financière et droit budgétaire », Tome 1, Editions l’Harmattan, France, 1998 ;

4- CASTAGNEDE (Bernard), « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France », 1er Edition, Paris, 2002 ;

5- COURT (Jean-François) & ENTRAYGUES (Gilles), « Gestion fiscale internationale des entreprises », Editions Montchrestien, France, 1992 ;

6- FAUGERE (Jean-Pierre), « Economie Européenne », Editions Dalloz : Presses Sciences Po., 1999 ;

7- GOUTHIERE (Bruno), « les impôts dans les affaires internationales », Editions Francis LEFEBVRE, 5ème Edition, France, 2001 ;

8- GUECHI (Djamel-Eddine), « l'Union du Maghreb Arabe : Intégration régionale et développement économique », Casbah Editions, Alger, 2002 ;

9- HARRISON (Andrew), DALKIRAN (Ertugrul), ELSEY (Ena), « Business international et mondialisation : vers une nouvelle Europe », Traduction de la 1er édition de l'anglais par Siméon FONGANG, Editions De Boeck Université, Bruxelles, Belgique, 2004 ;

10- JARNEVIC (Jean Pierre) : « Droit fiscal international », Editions Economica, France, 1985 ;

11- KHAN (Ahmed), « Cross border transactions and tax treaties theory and practice », Publisher Petrosin Info Tech (S) Pte. Ltd, Singapore, 2000 ;

12- LAFAY (Gérard), « Initiation à l'économie internationale », Editions Economica, France, 2004 ;

13- LEVINE (Pierre), « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, L.G.D.J, 1988 ;

14- MICHAUD (Patrick) et SAILLANT (Michel), « Implantations internationales l'entreprises », EFI, livre IV, 1982 ;

15- PELLAS (Jean Raphaël), « Le vade-mecum de la fiscalité internationale », Editions EMS, France, 2002 ;

16- RODRIGUE (Jean-Paul), « l'espace économique mondial : les économies avancées et la mondialisation », Presses de l'Université du Québec, Canada, 2000 ;

17- SIROEN (Jean-Marc), « La régionalisation de l'économie mondiale », Editions la Découverte Paris, France, 2004 ;

18- VALLEE (Annie), « Les systèmes Fiscaux », Editions du Seuil, France, 2000 ;

- **Thèses et mémoires :**

1- BEN OMRANE (Mohamed Fadhel), « l'harmonisation de la TVA dans la perspective de l'intégration Maghrébine »,Thèse de Doctorat Faculté Jean Monnet, Université de Paris XI, Paris, France, 1996 ;

2- OUSIDHOUM (Youcef) , « la modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb », Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin –Lyon III, Faculté de Droit, France, 2001 ;

3- Eve D'ONORIO DI MEO, « de l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable », mémoire présenté dans le cadre du DEA de Droit des Affaires, Institut de Droit des Affaires, Université de droit, d'économie, et des sciences d'Aix-Marseille, France, 2002-2003.

- **Etudes, articles scientifiques et rapports** :

1- AKESBI (Nadjib), in Finances & Développement au Maghreb, revue semestrielle de l'Institut de Financement du Développement du Maghreb Arabe (IFID), n° 12, Tunis, Tunisie, juin 1993 ;

2- ARIAS (Luis A.), BARREIX (Alberto), VALENCIA (Alexis), VILLELA (Luiz), « the harmonization of indirect taxes in the Andean Community", Occasional paper, Institute for the integration of Latin America and the Caribbean, 1st Edition, Buenos Aires, Argentina, February 2005;

3- BALDWIN (Richard E.) and KRUGMAN (Paul), « agglomeration, integration and tax harmonization », National Bureau of Economic Research, working paper n° 9290, Massachusetts, USA, October 2002;

4- BOUSSETTA (Mohamed), « Espace euro-méditérranéen et coûts de la non intégration sud-sud : le cas des pays du Maghreb », FEMISE RESERSCH PROGRAM ME , Marseille, France, Août 2004 ;

5- BOUZIDI (Abdemadjid), « l'intégration économique Maghrébine : réalités et perspectives » in panorama des économies Maghrébines contemporaines, Revue du Centre National et d'Analyses pour la Planification, Editions ENAG, Alger, Algérie, 1991 ;

6- BOYER (Robert) & DEHOVE (Mario), « La répartition des compétences en Europe : le double éclairage du droit et de l'économie », in Centre d'études prospectives d'économie mathématique appliquées à la planification (Cepremap), n°2003-03, France, 2003 ;

7- CHETCUTI (Jean-Philippe), « EU Tax », www.inter-lawyer.com, Malta, 2001 ;

8- Commission européenne, « Valeur ajoutée communautaire dans le cadre des politiques structurelles- définition et critères d'évaluation », document de travail, Bruxelles, Belgique, 1999 ;

9- CROZET (Yves), « A l'heure de la mondialisation, les enjeux de la compétitivité », Cahiers Français, la documentation française, n°317,2004 ;

10- DE BONIS (Valeria), "Regional integration and commodity tax harmonization", policy Research Working Paper n°1848, the World

Bank Development Research Group, Washington D.C., November 1997;

11- DEBLOCK (Christian) , « l'OMC face au nouveau régionalisme économique », article parue in Cahiers de recherche –Centre d'Etudes Internationales et Mondialisation (CEIM),Université du Québec à Montréal (UQUAM),Canada, juin 2002, reproduit dans Problèmes Economiques, la documentation française, France, n°2855 du 07 juillet 2004 ;

12- DEBLOCK (Christian), « l'OMC face au nouveau régionalisme économique », cahiers de recherche – CEIM in problèmes économiques, n° 2855, 07 juillet 2004 ;

13- Direction de La Politique Economique Générale : « Enjeux sur le Maroc de l'élargissement de l'Union Européenne à l'Est », Document de Travail n° 87, Ministère des finances et de la privatisation, Maroc, avril 2003 ;

14- Direction des Etudes et des Prévisions Financières, « le système fiscal marocain : diagnostic et défis », document de travail n°43, Ministère des Finances et de la privatisation, Maroc, juillet 1999 ;

15- Direction Général des Impôts algérienne, « La lettre de la D.G.I », n°8, juin 2002 ;

16- Division de l'Environnement National et International, « les enjeux de l'intégration maghrébine », document de travail n°90, Direction de la Politique Economique Générale, Ministère des finances et de la privatisation, Maroc, juillet 2003 ;

17- EBRIL (Liam), KEEN (Michael), BODIN (Jean-Paul) et SUMMERS (Victoria), « the Modern VAT », International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;

18- EGGERT (Wolfgang) and GENSER (Bernd), « Is Tax Harmonization Useful?" National Bureau Economic Research, working paper series, 2000;

19- EL MURR (Bachir), « Harmonisation fiscale et politiques monétaires au sein d'une intégration économique », les cahiers de recherche CREDEN, Université de Montpellier, France, janvier 2002 ;

20- FOURCANS (André), WARIN (Thierry): " Tax Harmonization vesrus tax competition in Europe: a game theoretical approach", working paper n° 132, Centre de Recherche sur l"emploi et les fluctuations économiques (CREFE), Université du Québec à Montréal, Canada, Avril 2001 ;

21- GIRAUD (Pierre Noël) , « Mondialisation et dynamique des inégalités », in Sociétal revue du Centre d'économie industrielle de l'école nationale supérieure des mines de Paris, France, janvier 2002, article reproduit dans Problèmes économiques, la documentation française, n°2865, 03 décembre 2003 ;

22- HADHRI (Mohieddine), « la grande zone arabe de libre échange et les perspectives d'intégration sud-sud en méditerranée », FEMISE RESEARCH PROGRAMME,Commission of the European Communities, Marseille, France, juillet 2001 ;

23- HAGEN (Jürgen von) et PISANI-FERRY (Jean), « Pourquoi l'Europe ne ressemble-t-elle pas à ce que voudraient les économistes ? », in Revue économique, sans numéro, sans date, article reproduit dans problèmes économiques, la documentation française, n°2834, France,03 décembre 2003 ;

24- HUGOUNENQ (Réjane), « prélèvements obligatoires et concurrence fiscale, le cas de l'Europe », les cahiers français, n°317, mars-avril 2004 ;

25- Inter American Development Bank , « integration and trade in the Americas, "fiscal impact of trade liberation in the Americas" , Periodic Note, January 2004;

26- International Monetary Fund, Direction of Trade statistics, year book, Washington, 2001;

27- International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, « Guidelines for Fiscal Adjustment », Washington D.C, 1997;

28- KONATE (Adama) , « La trajectoire économique des pays du Maghreb », la revue Conjoncture, BNP Paribas, France, Novembre 2002 ;

29- Le rapport annuel du Fonds Monétaire International, Washington, 2003 ;

30- LIGUORI (Chiara), « la difficile construction de l'intégration maghrébine et le partenariat euro-méditerranéen », Jean Monnet Working Papers in Comparative and International Politics, Departement of Political Studies- University of Catania, Italie, 2002 ;

31- MAHERZI (Mohamed Abbas) , " Basic Aspects of the Algerian Tax System", working paper presented in General Tax Administration Course, organised by The Malaysia Tax Academy - Inland Revenue Board of Malaysia, Kuala Lumpur- Malaysia, July 2004;

32- MASSON (Paul), "fiscal policy and growth in the context of European Integration", International Monetary Fund Working Paper, Washington, UAS, July 2000;

33- Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), « l'imposition et les mouvements internationaux de capitaux », colloque réunissant les pays de l'OCDE et pays non membres de l'OCDE, France, 1990 ;

34- Organisation Mondiale du Commerce, Rapport annuel de : « Statistiques du commerce international », Tableau III, 2003 ;

35- OWEN (Robert), PETERS (Hans), "optimal international tax coordination and economic integration: a game thoeric framework", annual meeting of European Economic Association, February 2000;

36- Parlement Européen, « rapport sur les relations entre l'Union européenne et l'Union du Maghreb Arabe : mise en œuvre d'un partenariat privilégié », Bruxelles, 2002 ;

37- PETERS (Amos C.) « Exploring Caribbean Tax Structure and Harmonization Strategies », International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam- Netherlands, 2002;

38- PETIT (Pascal), « Mondialisation et régionalisation : les cas de l'Europe et de l'Asie de l'Est », in Revue du Centre d'Etudes Prospectives d'Economie Mathématique Appliquées à la Planification (Cepremap), n°13, France, 2003. Reproduit dans Problèmes Economiques, la documentation française, n°2855, France, 07 juillet 2004 ;

39- RAZIN (Assaf) and SADKA (Efraim), "International Tax Competition and gains from tax harmonization", National Bureau Economic Research, working paper series, n°3154 October 1989;

40- ROLAND-HOLST (David) et MENSBRUGGHE(Dominique van der), « libéralisation commerciale et régionalisme : le cas des Amériques », article parue in Economie Internationale, revue du Centre d'Etudes Prospectives et d'Informations Internationales (CEPII), n°94-95, France, 2ème et 3ème trimestre 2003, traduit de l'anglais par Françoise Journée et reproduit dans problèmes économiques, la documentation française, n°2855, France, 07 juillet 2004 ;

41- TANZI (Vito) & ZEE (Howell), « une politique fiscale pour les pays en développement », Dossiers Economiques, n°27, Fonds Monétaire International, Washington, 2001 ;

42- ULDALL MDB (Gunner), "the politics of tax harmonization in the European Union", CDU/CSU, Frankfurt-am-Main, Germany, 08 May 1999;

- **Les documents électroniques**:

1- www.Finances.gov.ma/Fiscalité/IGR.pdf, 2004 ;
2- www.Finances.gov.ma/Fiscalité/IS.pdf , 2004;
3- www.Finances.gov.ma/Fiscalité/TVA.pdf, 2004 ;
4- www.jibaya.com, 2005 ;
5- Traité de Rome, www.i-d-europe.org/pgpresentation.html

6- La commission européenne, « Union Européenne-Maghreb : 25 ans de coopération 1976-2001 »,www.europa.eu.int/comm/external_relations/index.htm
7- http://unstats.un.org/unsd/comtrade
8- CNUCED (http//www.unctad.org/fdistatistics
9- http://www.arableagueonline.org/arableague/index.jsp
10- www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/eol/f/wto02/wto2_4.htm
11- www.wto.org, 2005 ;
12- La concurrence fiscale, www.oecd.org/dataoecd/32/43/1904200.pdf , le 16/06/2004

- La concurrence fiscale dangereuse www.Juris.freesurf.fr/ueaffaire/rapport_concurrence_fiscale_europe.html, le 16/05/2004

▪ Lois et codes et textes législatifs :

1- Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003

2- Code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur les Sociétés, Tunisie, mis à jour au 1er janvier 2003 ;

3- Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 1 janvier 2003 ;

4- Code générale des Impôts, Mauritanie, 2004 ;

5- Code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie, 2005 ;

6- Recueil des textes fiscaux relatifs à l'impôt pour le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur les sociétés, Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscales, Ministère des Finances Tunisien, 2003.